Statistiques de l'impôt sur les sociétés

QUATRIÈME ÉDITION

OCDE

DES POLITIQUES MEILLEURES
POUR UNE VIE MEILLEURE

Statistiques de l'impôt sur les sociétés

Contenu

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	33
Statistiques anonymisées et agrégées établies à partir des déclarations pays par pays	34
Régimes de la propriété intellectuelle	46
Taux des retenues à la source	49
Références	53

Ce document est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

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

Les données statistiques concernant Israël sont fournies par 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 République de Türkiye : 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 Türkiye reconnaît la République turque de Chypre du Nord (TRNC). Jusqu'à ce qu'une solution durable et équitable soit trouvée dans le cadre des Nations Unies, la Türkiye 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 Türkiye. Les informations figurant dans les documents concernent la zone sous le contrôle effectif du gouvernement de la République de Chypre.

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.**

© OCDE 2022

Images : © shutterstock.com

Introduction

Pour cette quatrième édition de la *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés*, l'OCDE a travaillé en étroite collaboration avec les membres du Cadre inclusif sur le BEPS (le Cadre inclusif), ainsi qu'avec d'autres juridictions désireuses de prendre part au recueil et à la compilation de statistiques relatives à la fiscalité des entreprises.

Cette base de données vise à faciliter l'analyse de la fiscalité des entreprises et à accroître la qualité et l'éventail 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 sur la fiscalité des entreprises entravait considérablement la mesure et le suivi du phénomène BEPS et des retombées du Projet OCDE/G20 sur le BEPS. Cette base de données ne présente pas seulement un intérêt pour les responsables de l'action publique du point de vue du BEPS : sa portée va bien au-delà. De façon plus générale en effet, l'importance des systèmes d'imposition des sociétés se mesure aux recettes qu'ils 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 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 compile de nouveaux éléments de données, ainsi que des statistiques provenant de divers ensembles de données déjà détenus par l'OCDE. Cette quatrième édition s'articule autour des catégories de données suivantes :

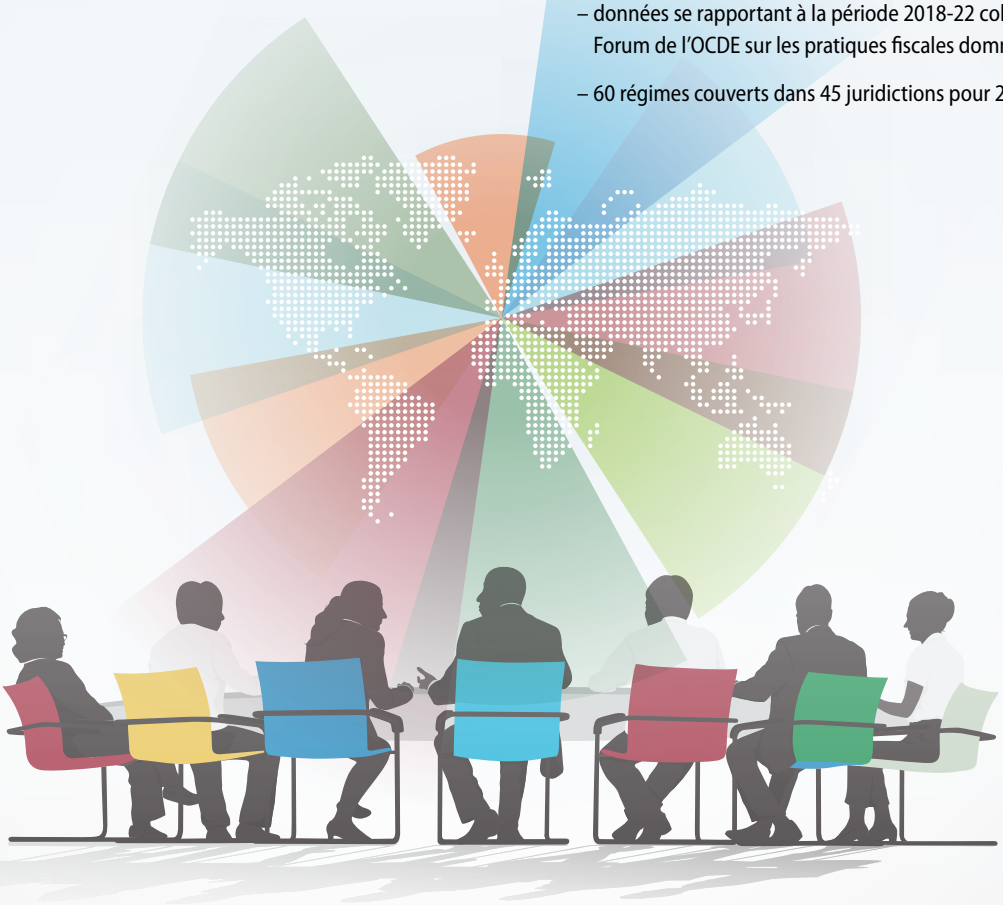
- **Recettes de l'impôt sur les sociétés ;**
- **taux légaux d'imposition des sociétés ;**
- **taux effectifs d'imposition des sociétés ;**
- **incitations fiscales en faveur de la recherche et développement ;**
- **mise en œuvre de l'Action 13 ;**
- **statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays ;**
- **régimes de propriété intellectuelle ;**
- **taux des retenues à la source.**

NOM DES PAYS ET TERRITOIRES

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

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
  – 118 juridictions couvertes sur la période 1965-2019 pour les pays membres de l'OCDE et 1990-2019 pour les non-membres
- **Taux légaux d'imposition des sociétés** :
  – 117 juridictions couvertes sur la période 2000-22
- **Taux normaux des retenues à la source :**
  – nouvelles données couvrant 112 juridictions à compter de 2022
- **Taux effectifs d'imposition des sociétés** :
  – 77 juridictions couvertes sur la période 2017-21
- **Incitations fiscales en faveur de la recherche et développement (R-D) :**
  – deux 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
  – 49 juridictions couvertes sur la période 2019-2021 (traitement fiscal préférentiel applicable à la R-D mesuré sur la base des taux effectifs d'imposition moyens 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
  – 49 juridictions couvertes sur la période 2000-19 (incitations fiscales et soutien direct des pouvoirs publics en pourcentage des dépenses de R-D)
  – 49 juridictions couvertes sur la période 2000-21 (taux implicites de subvention fiscale aux dépenses de R-D, calculés à partir de l'indice B)
- **Mise en œuvre de l'Action 13 :**
  – 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, établies par les membres du Cadre inclusif et transmises à l'OCDE
  – 47 juridictions couvertes pour 2018
- **Régimes de propriété intellectuelle (PI) :**
  – données se rapportant à la période 2018-22 collectées par le Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables
  – 60 régimes couverts dans 45 juridictions pour 2022



Recettes de l'impôt sur les sociétés

Les données relatives aux recettes de l'impôt sur les sociétés (IS) peuvent être utilisées pour effectuer des comparaisons entre juridictions et suivre les évolutions dans le temps. Celles contenues 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. Elles permettent d'effectuer des comparaisons entre pays et de calculer 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[1].

Encadré 2. **RECETTES DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES**

La *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés* inclut quatre indicateurs des recettes de l'impôt sur les sociétés :

- les recettes de l'impôt sur les sociétés en monnaie nationale ;
- les recettes de l'impôt sur les sociétés en USD ;
- les recettes de l'impôt sur les sociétés en pourcentage du total des recettes fiscales ;
- les recettes de l'impôt sur les sociétés 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, qui 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.

Moyenne des recettes de l'impôt sur les sociétés en pourcentage du total des recettes fiscales

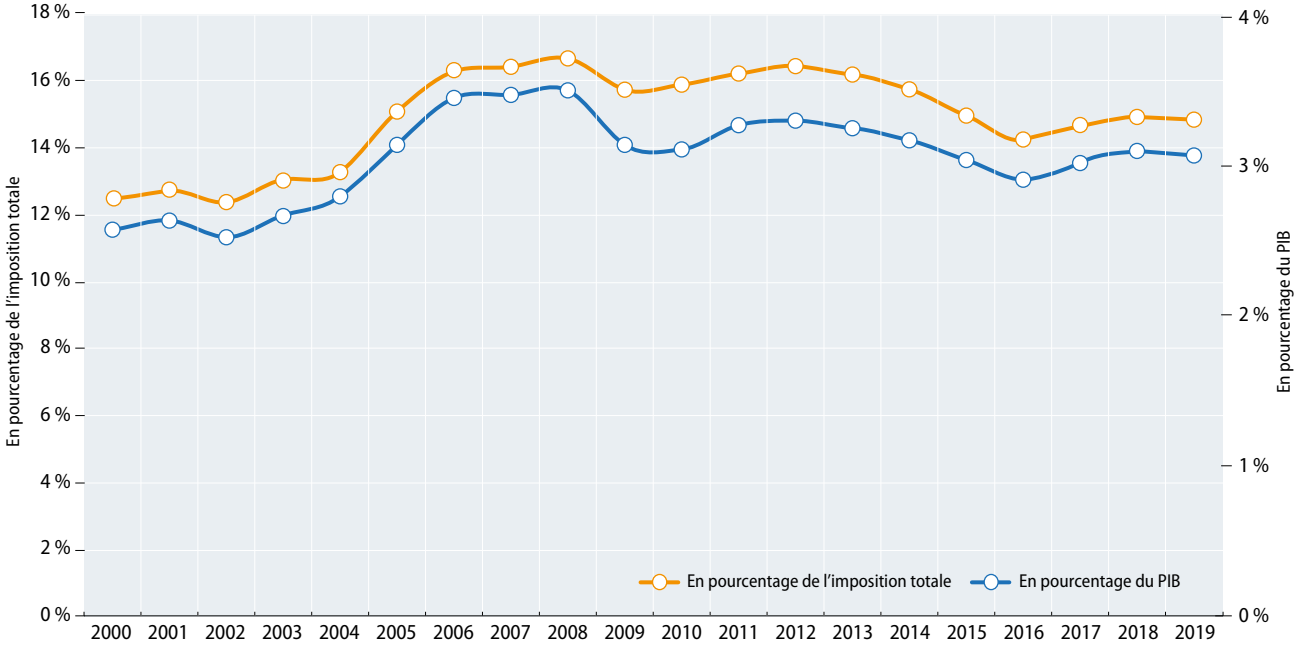
Moyenne des recettes de l'impôt sur les sociétés en pourcentage du PIB

1. La *Base de données mondiale des statistiques des recettes publiques* couvre 118 juridictions au 25 juillet 2022. Les données relatives aux recettes de l'impôt sur les sociétés sont disponibles pour 114 d'entre elles. Elle contient des données sur les pays membres de l'OCDE, mais aussi sur 28 pays de la région Asie-Pacifique, 26 pays de la région ALC et 30 pays d'Afrique. Elle contient aussi des données sur les recettes moyennes dans les régions ALC, Asie-Pacifique et Afrique.

INFORMATIONS CLÉS :

- En 2019, les recettes de l'impôt sur les sociétés ont représenté en moyenne 15.0 % du total des recettes fiscales dans les 115 juridictions pour lesquelles on dispose d'informations sur les recettes de l'impôt sur les sociétés dans la base de données, et 3.1 % du PIB.
- Les recettes de l'impôt sur les sociétés en pourcentage du total des recettes fiscales et en part du PIB varient selon les groupements de juridictions. En 2019, leur part dans le total des recettes fiscales était, en moyenne, plus élevée en Afrique (18.8 % pour les 30 juridictions couvertes), dans la région Asie-Pacifique (18.2 % pour les 24 juridictions couvertes) et dans la région ALC (15.8 % pour les 26 juridictions couvertes) que dans la zone OCDE (9.6 %). La région où leur part dans le PIB était la plus élevée est la région ALC (3.6 % pour les 26 juridictions couvertes), suivie de la région Asie-Pacifique (3.3 %, 28 juridictions), de la zone OCDE (3.0 %) et de l'Afrique (2.9 %, 30 juridictions).
- En 2019, l'impôt sur les sociétés a représenté plus d'un quart du total des recettes fiscales dans 14 pays : Bhoutan, Égypte, Ghana, Guinée équatoriale, Indonésie, Kazakhstan, Malaisie, Nigéria, Papouasie–Nouvelle-Guinée, République démocratique du Congo, Singapour, Tchad, Thaïlande et Trinité-et-Tobago.
- Les recettes de l'impôt sur les sociétés dépendent du cycle économique. Au cours de la période 2000-19, en moyenne, le niveau de ces recettes en pourcentage du PIB a culminé en 2008 (3.5 %) avant de reculer en 2009 et en 2010 (3.2 % et 3.1 % respectivement) sous l'effet la crise économique et financière mondiale.

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 2019 du niveau moyen des recettes de l'IS, exprimé en pourcentage du total des recettes fiscales comme en pourcentage du PIB, dans les 114 juridictions pour lesquelles on dispose de données[2]. La part moyenne de l'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales est passée de 12.6 % en 2000 à 15 % en 2018, et le niveau moyen de ces recettes rapporté au PIB est passé de 2.6 % en 2000 à 3.1 % en 2018.

Ces deux indicateurs ont connu une évolution très similaire entre 2000 et 2019. 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

Les recettes de l'impôt sur les sociétés revêtent une importance particulièrement grande dans les économies en développement

(recettes de l'IS en % du total des recettes fiscales en 2019)

AFRIQUE (30): **18.8 %**

ALC (26): **15.8 %**

ASIE-PACIFIQUE (28): **18.2 %**

OCDE: **9.6 %**

Recettes de l'impôt sur les sociétés exprimées en pourcentage du total des recettes fiscales, 2019

25 %
OU PLUS

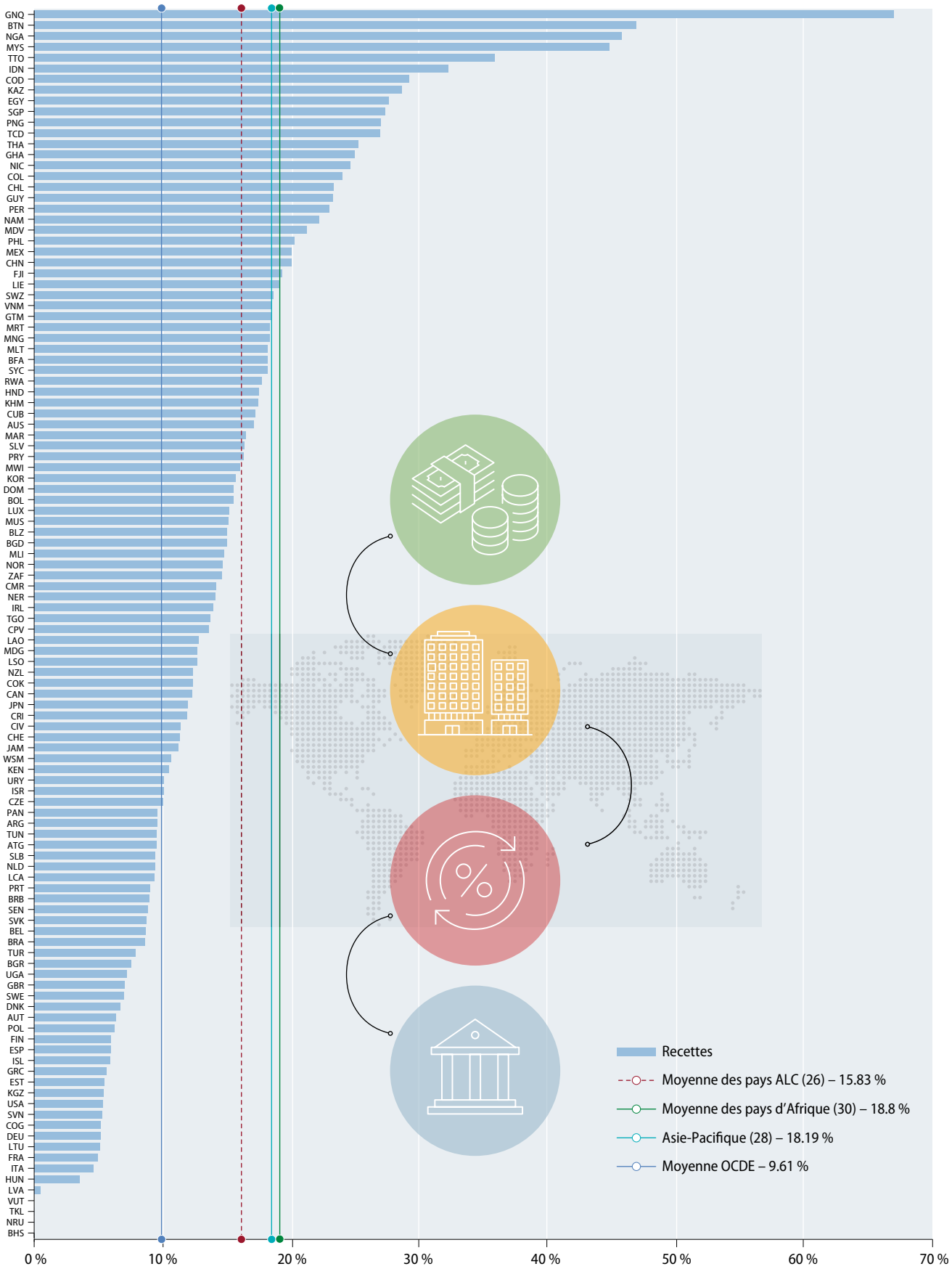
En 2019, l'impôt sur les sociétés a représenté plus d'un quart du total des recettes fiscales dans les pays suivants : **Bhoutan, Égypte, Guinée équatoriale, Ghana, Indonésie, Kazakhstan, Malaisie, Nigéria, Papouasie–Nouvelle-Guinée, République démocratique du Congo, Singapour, Tchad, Thaïlande et Trinité-et-Tobago.**

5 %
OU MOINS

En 2019, l'impôt sur les sociétés a représenté moins de 5 % du total des recettes fiscales dans huit pays : **Bahamas, France, Hongrie, Italie, Lettonie, Nauru, les Tokélaou et Vanuatu.**

2. Les dernières données sur les recettes fiscales disponibles pour l'ensemble des juridictions dans la base de données portent sur l'année 2019, même si la *Base de données mondiale des statistiques des recettes publiques* présente, pour certaines d'entre elles, des données pour 2020.

GRAPHIQUE 2. **Recettes de l'impôt sur les sociétés en pourcentage du total des recettes fiscales, 2019**



financière mondiale. Malgré un redressement après 2010, les moyennes non pondérées ont baissé en 2014, 2015 et 2016 dans l'ensemble des 114 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. Ces deux années de hausse ont été suivies d'un léger repli, plus de la moitié des 114 juridictions ayant vu les deux indicateurs régresser en 2019.

Ces moyennes masquent des différences considérables entre juridictions. En 2019, la part de l'IS dans le total des recettes fiscales variait fortement d'un pays à l'autre. Elle était supérieure à 25 % au Bhoutan, en Égypte, au Ghana, en Guinée équatoriale, en Indonésie, au Kazakhstan, en Malaisie, au Nigéria, en Papouasie–Nouvelle-Guinée, en République démocratique du Congo, à Singapour, au Tchad, en Thaïlande et à Trinité-et-Tobago, dépassant 40 % au Bhoutan, en Guinée équatoriale, en Malaisie et au Nigéria.

À l'inverse, dans certaines juridictions, comme les Bahamas, la France, la Hongrie, l'Italie, la Lettonie, Nauru, les Tokélaou et Vanuatu[3], il a constitué moins de 5 % du total des recettes fiscales. Ces écarts s'expliquent dans la plupart des cas par des différences concernant le montant des autres impôts prélevés.

En 2019, la part moyenne de l'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales a également varié entre la zone OCDE et les groupements régionaux (ALC, Asie-Pacifique et Afrique). C'est la zone OCDE qui a affiché la moyenne la plus faible (9.6 %), suivie de la région ALC (15.8 %, 26 juridictions), de la région Asie-Pacifique (18.2 %, 28 juridictions) et de l'Afrique (18.8 %, 30 juridictions).

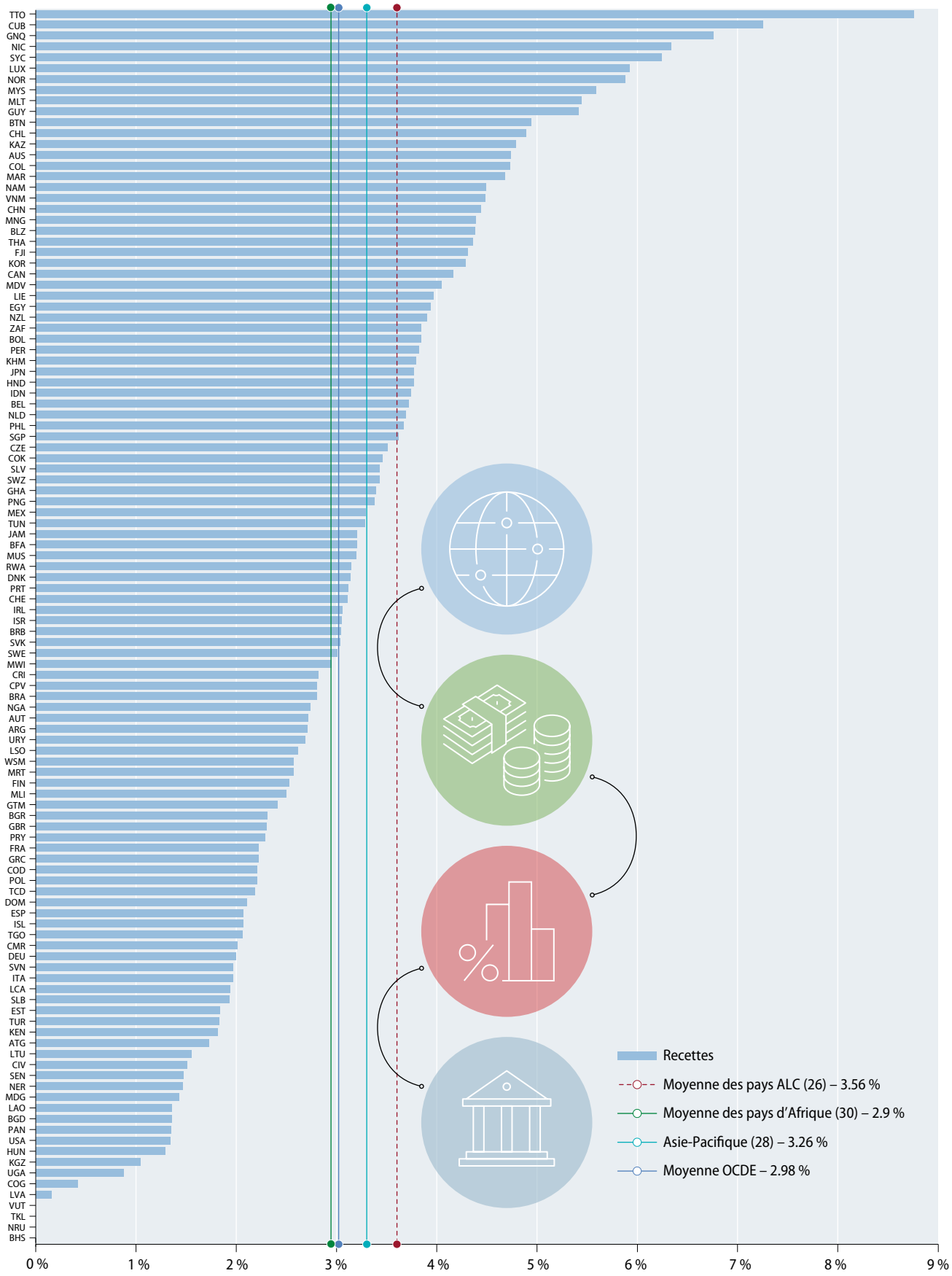
Ces différences sont en partie imputables à l'hétérogénéité des taux légaux d'imposition, qui varient aussi considérablement d'un pays à l'autre. Elles peuvent également être le résultat de facteurs institutionnels ou propres aux pays, tels que :

- la proportion des entreprises constituées en société ;
- la taille de la base d'imposition 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 de 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 avoir une incidence à la marge, de nombreux autres facteurs jouent un rôle plus décisif.

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

GRAPHIQUE 3. **Recettes de l'impôt sur les sociétés en pourcentage du PIB, 2019**



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 2019, elle se situait entre 2 % et 5 % dans une majorité des 114 juridictions étudiées. Elle était plus élevée dans un petit nombre de juridictions, dépassant 5 % dans 10 juridictions, mais était inférieure à 2 % dans 28 autres.

En 2019, la moyenne de la zone OCDE et celle de l'Afrique (30) étaient similaires – 3 % et 2.9 % du PIB respectivement. Les moyennes des régions Asie-Pacifique (28) et ALC (26) étaient plus élevées (3.3 % et 3.5 %).

La variation de ce ratio d'un pays à l'autre est imputable à des facteurs similaires à ceux qui expliquent les écarts constatés en part des recettes fiscales totales – l'hétérogénéité des taux légaux d'imposition et la proportion des entreprises constituées en société, par exemple. Le poids total de la fiscalité par rapport au 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 (16.6 % en moyenne) de ces pays. La part des recettes fiscales dans le PIB est presque identique dans les 26 pays de la région ALC (22.7 % en moyenne), dans les 28 juridictions de la région Asie-Pacifique (20.3 % en moyenne) et dans la zone OCDE (33.4 % 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, respect des obligations fiscales, etc.).

En 2019, c'est dans la région ALC (26) que le niveau moyen des recettes de l'impôt sur les sociétés en pourcentage du PIB était le plus élevé, à 3.6 %. Ce pourcentage s'établissait à 3.3 % dans la région Asie-Pacifique (28), à 3 % dans la zone OCDE et à 2.9 % en Afrique (30).

Taux légaux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés

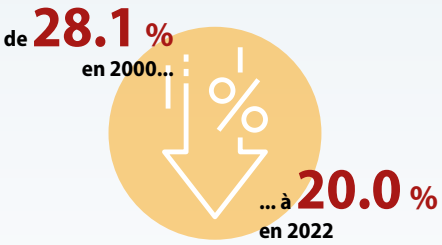
Les taux légaux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés correspondent aux taux nominaux d'imposition auxquels sont soumises les entreprises, et permettent de comparer, d'un pays à l'autre et dans le temps, les régimes fiscaux qui leur sont normalement applicables. Dans la mesure où ces taux mesurent 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 à quel point le système fiscal incite les entreprises à transférer des bénéfices vers d'autres juridictions.

Les taux légaux normaux 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 parce qu'ils ne prennent pas en compte les éventuels régimes ou taux spécifiques prévus pour certains secteurs ou certaines catégories de revenus ni la taille de l'assiette à laquelle ils s'appliquent. 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'IS se sont, en moyenne, inscrits en recul ces vingt dernières années, même si de fortes disparités subsistent entre les pays. En moyenne, le taux légal combiné de l'impôt sur les sociétés (administration centrale et administrations infranationales) appliqué dans l'ensemble des juridictions étudiées s'établissait à 20 % en 2022, contre 28 % en 2000.
- Dans 19 des 117 juridictions pour lesquelles on dispose de données relatives à 2022, le taux normal de l'impôt sur les sociétés était supérieur ou égal à 30 % en 2022. C'est en Colombie et à Malte que ce taux était le plus élevé (35 %)[4].
- En 2022, 12 juridictions ne prélevaient aucun impôt sur les sociétés ou appliquaient un taux nul. 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 n'est pas constituée par 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 au taux légal.
- Une comparaison des taux de l'IS entre 2000 et 2022 révèle que 97 juridictions appliquaient un taux plus faible en 2022, tandis que 14 appliquaient un taux inchangé et six un taux plus élevé (Andorre ; Îles Cook ; Honduras ; Hong Kong, Chine ; Maldives ; Oman).
- Les hausses les plus fortes entre 2000 et 2022 ont été observées aux Îles Cook (20 points) et aux Maldives (15 points). Ces deux juridictions, qui ne possédaient pas de régime d'imposition des sociétés, en ont introduit un durant cette période.
- Quatorze juridictions – Allemagne, Aruba, Barbade, Belize, Bosnie-Herzégovine, Bulgarie, Gibraltar, Guernesey, Île de Man, Inde, Jersey[5], Paraguay, République démocratique du Congo et Tunisie – ont abaissé leur taux de l'impôt sur les sociétés d'au moins 20 points de pourcentage entre 2000 et 2022. Au cours de la même 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 2021 et 2022, le taux légal combiné de l'impôt sur les sociétés a diminué dans cinq pays (Afrique du Sud, France, Monaco, Seychelles, Suisse et Türkiye) et a augmenté dans quatre des 117 juridictions couvertes (Colombie, Gibraltar, Monténégro et Pays-Bas).
- Les juridictions où le taux légal combiné a le plus régressé entre 2021 et 2022 sont les Seychelles (5.5 points) et la France (2.6 points).

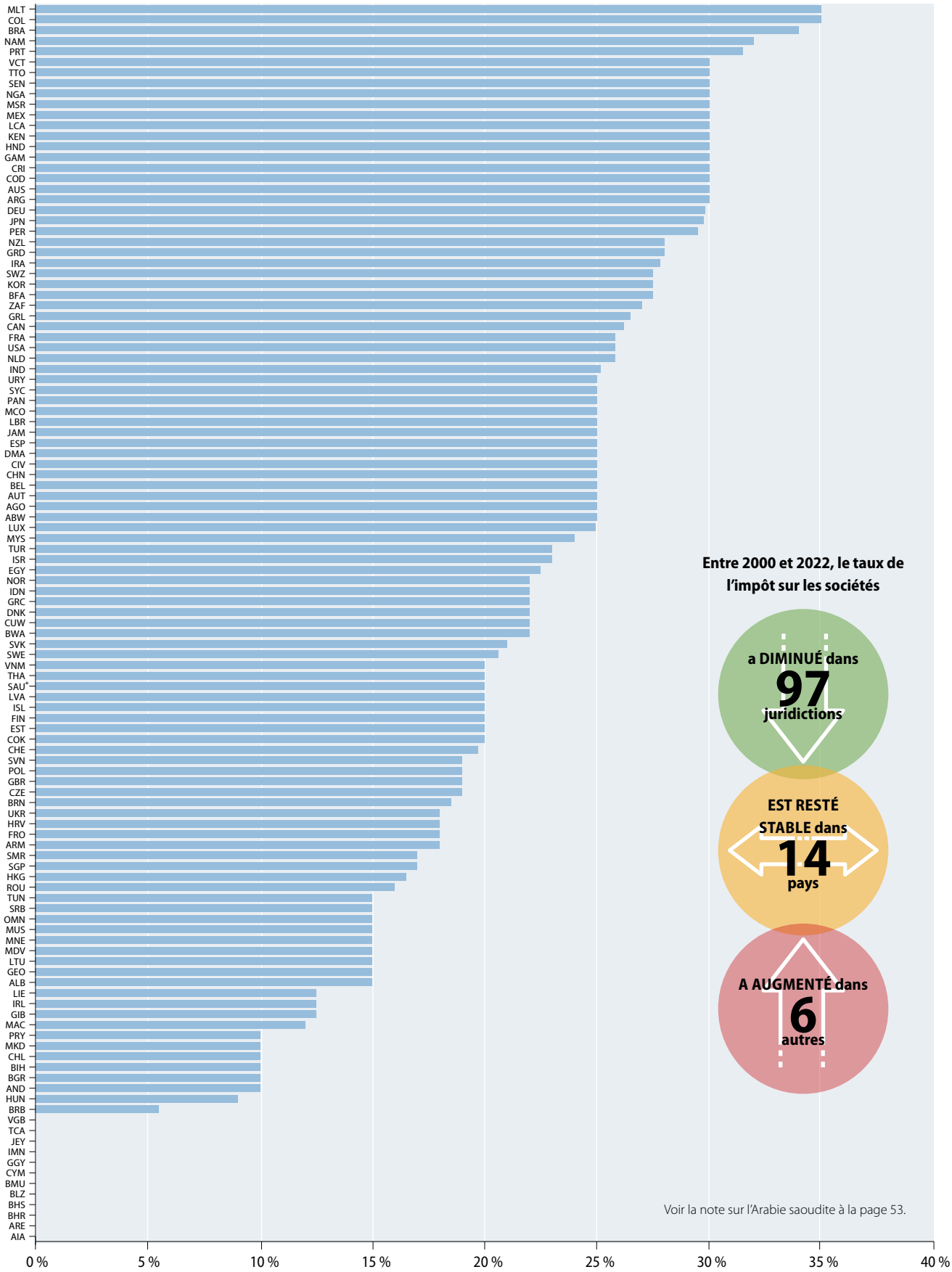
Entre 2000 et 2022, le taux légal d'imposition moyen a diminué de 8.1 points de pourcentage.



4. Toutefois, à Malte, le système d'imputation permet aux investisseurs résidents et non résidents de récupérer jusqu'à six septièmes de l'impôt sur les sociétés dû. Au Belize, le taux de l'IS s'élève à 40 %, 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 égal de toutes les juridictions, comme indiqué dans l'encadré 3.

5. À Jersey, le régime de l'IS actuellement en vigueur prévoit un taux égal à 0 % et, dans certains secteurs, à 10 % et 20 %.

GRAPHIQUE 4. **TAUX LÉGAUX DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS, 2022**



Voir la note sur l'Arabie saoudite à la page 53.

Encadré 3. **TAUX LEGAUX DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES**

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

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

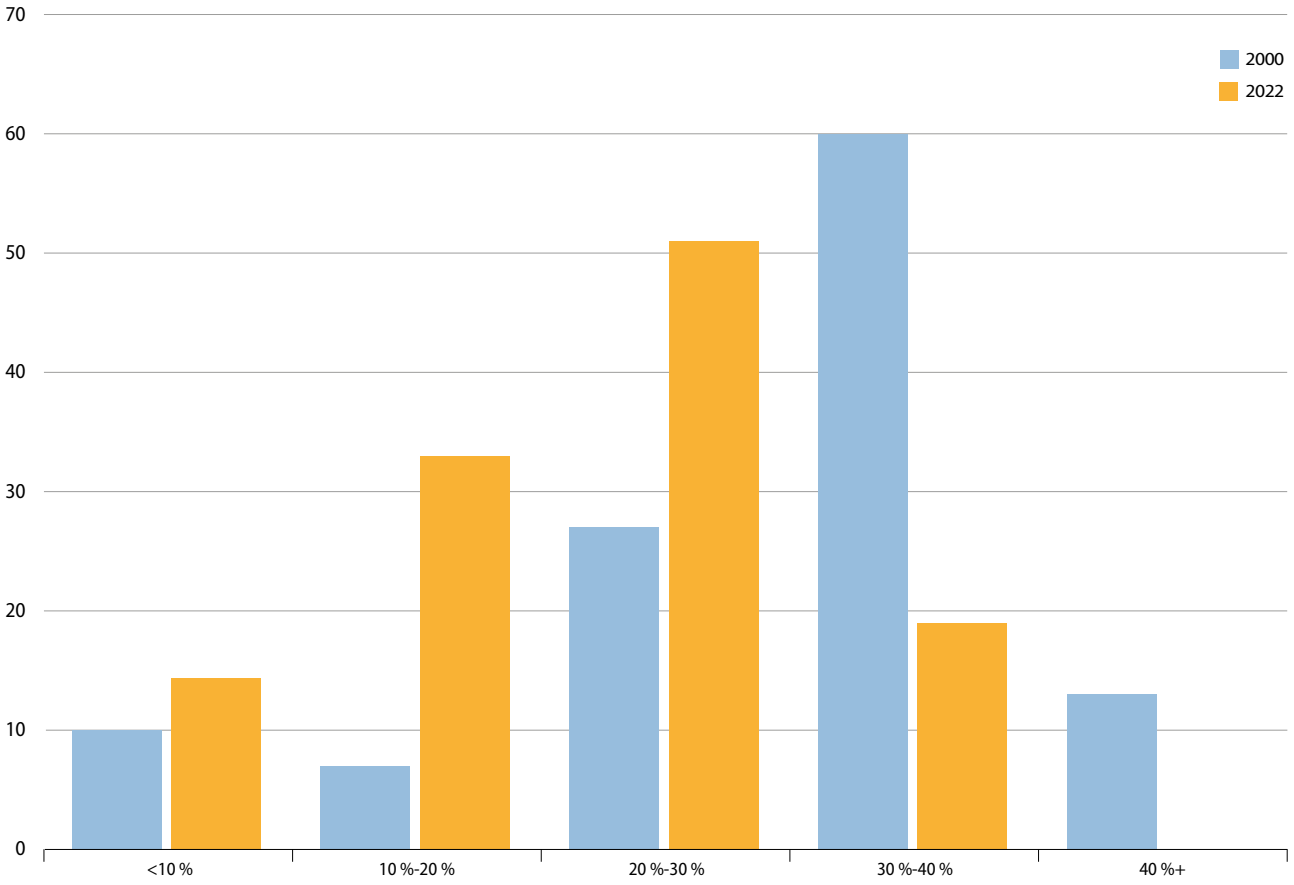
La base de données indique pour chaque pays le taux normal d'imposition, qui ne vise aucun secteur ni aucune catégorie de revenu en particulier. Le taux marginal supérieur est précisé lorsque le système d'imposition des sociétés est progressif. Les autres impôts spécifiques prélevés sur une assiette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

ÉVOLUTION DES TAUX LEGAUX DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES DEPUIS 2000

La répartition des taux de l'impôt sur les sociétés a sensiblement évolué entre 2000 et 2022. Treize pays affichaient un taux au moins égal à 40 % en 2000, contre aucun en 20226. Environ les deux tiers (73) des 117 juridictions couvertes par la base de données appliquaient un taux au moins égal à 30 % en 2000, contre moins d'un cinquième (19 juridictions) en 2022.

Le fléchissement des taux d'imposition des sociétés constaté entre 2000 et 2022 a essentiellement concerné les taux supérieurs ou égaux à 10 % et inférieurs à 30 %. Le nombre de juridictions ayant un taux d'imposition compris entre 20 % et 30 % a presque doublé, passant de 27 à 51, et le nombre de celles dont le taux est compris entre 10 % et 20 % a plus que quadruplé, passant de 7 à 33.

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



6. Au Belize, le taux de l'IS s'élève à 40 %, 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 égal de 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 (9.2 points de pourcentage, de 32.3 % en 2000 à 23.1 % en 2022).

En dépit de la tendance générale à la baisse des taux d'imposition observée sur cette période, le nombre de juridictions qui appliquent des taux très faibles (inférieurs à 10 %) est resté relativement stable, puisqu'il s'établissait à 14 en 2022 contre 10 en 2000.

Des juridictions sont néanmoins entrées et sorties 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[7], l'Île de Man et les Îles Vierges britanniques, qui affichaient un taux d'imposition supérieur à 10 % en 2005, avaient ramené ce taux à zéro en 2009. Toutes ces juridictions 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, 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 les 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

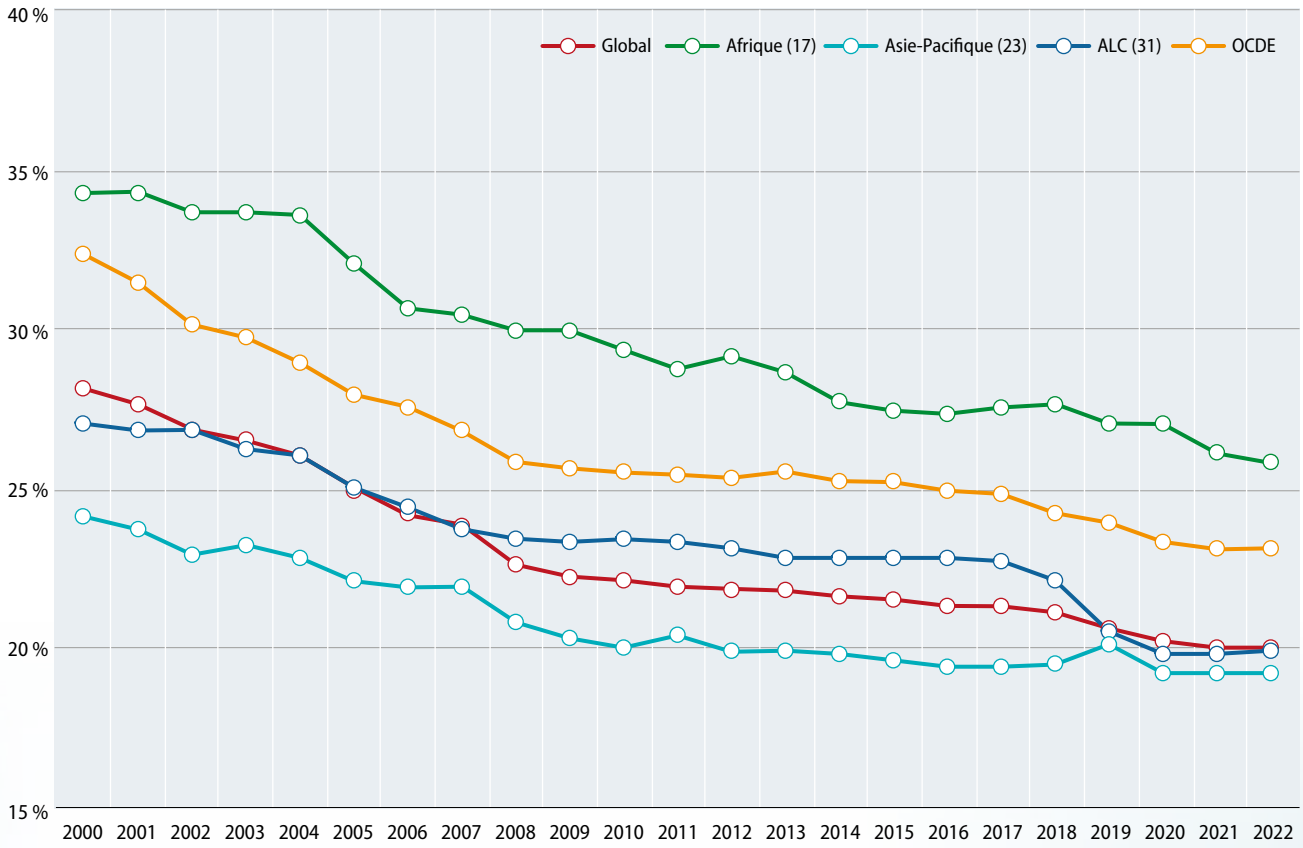
Depuis 2000, les taux légaux de l'impôt sur les sociétés ont, en moyenne, reculé dans l'ensemble des pays membres de l'OCDE ainsi que dans les trois groupements régionaux couverts – Afrique, Asie-Pacifique et ALC.

C'est dans la zone OCDE que ce recul a été le plus marqué (de 32.3 % en 2000 à 23.1 % en 2022, soit 9.2 points), puis en Afrique, où il s'est établi à 8.4 points (moyenne tenant compte de 17 juridictions), le taux étant passé de 34.2 % en 2000 à 25.8 % en 2022. Si les taux moyens ont chuté dans tous les groupements de pays pendant cette période, il subsiste d'importants écarts : en 2021, le taux moyen de l'impôt sur les sociétés s'établissait à 25.8 % en Afrique (17), contre 23.1 % dans la zone OCDE, 19.9 % dans la région ALC (31) et 19.2 % dans la région Asie-Pacifique (23). Ces dernières années, les taux moyens se sont stabilisés dans la zone OCDE et dans les régions ALC et Asie-Pacifique.

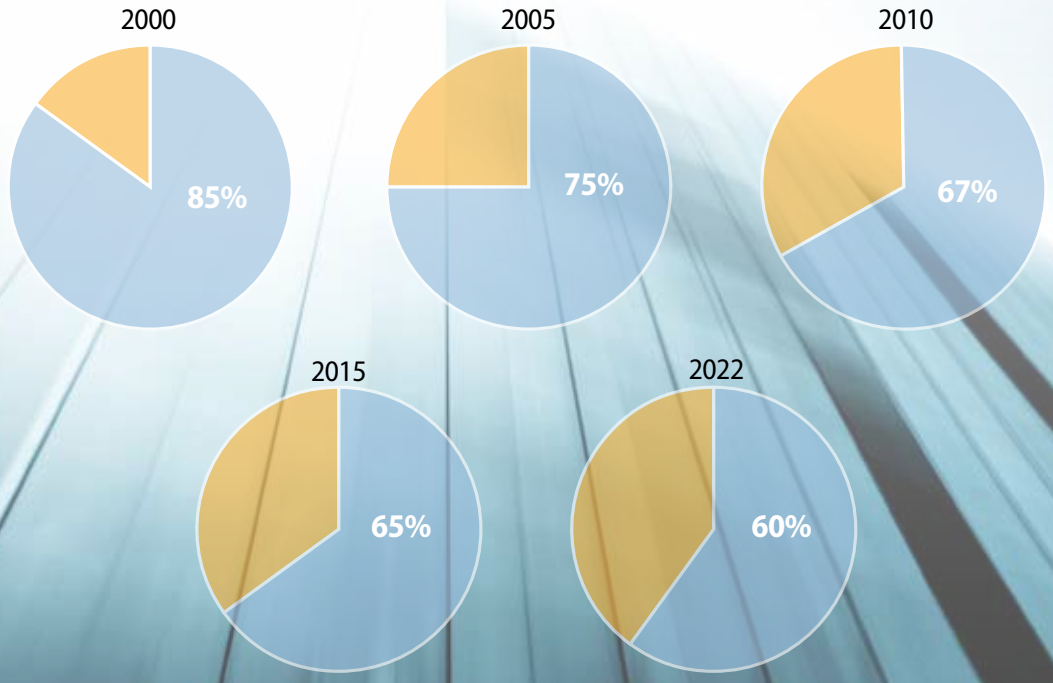
7. À Jersey, le régime de l'IS actuellement en vigueur prévoit un taux égal à 0 % et, dans certains secteurs, à 10 % et 20 %.

8. Comme l'échantillon de pays pour lequel on dispose de données sur les recettes fiscales et celui pour lequel on dispose 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.

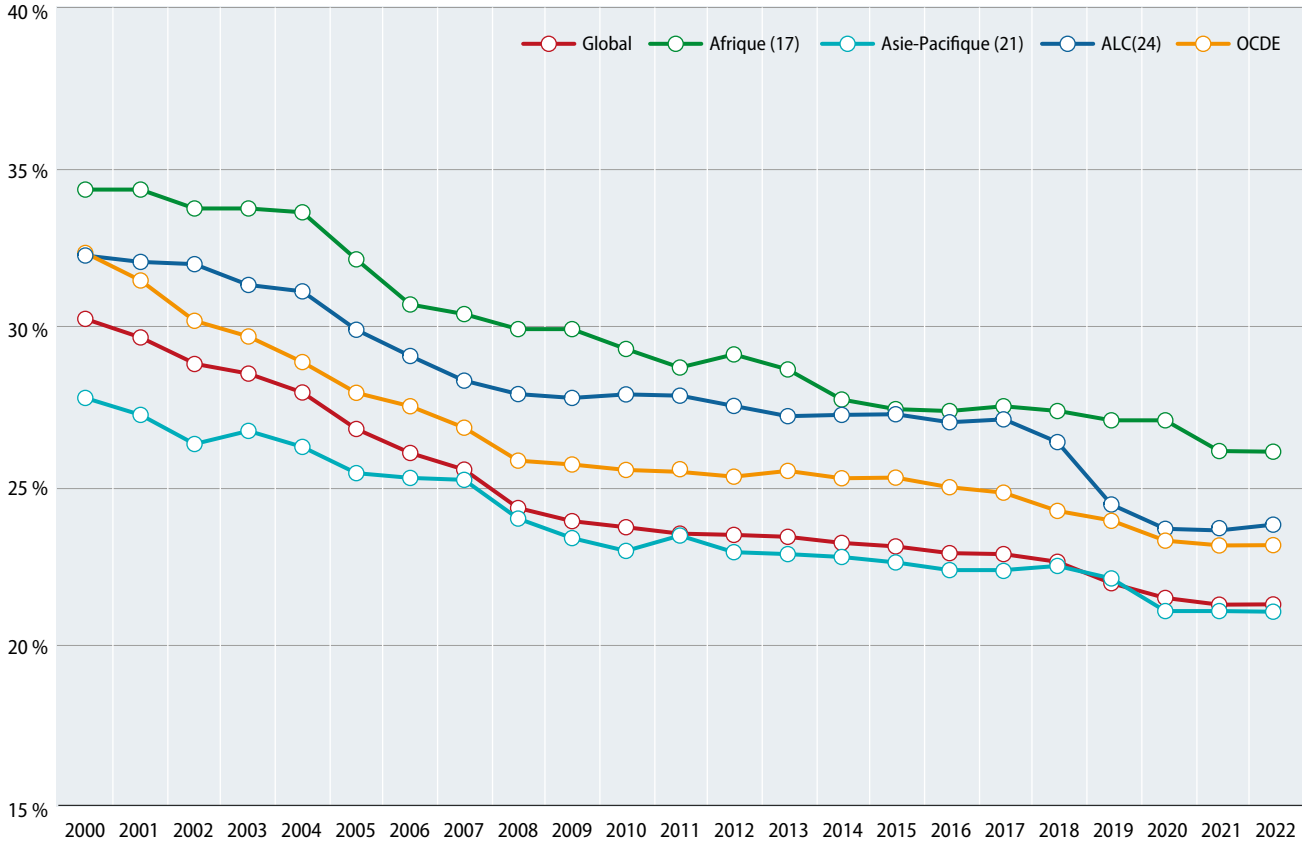
GRAPHIQUE 6. **Taux légaux moyens de l'impôt sur les sociétés selon les régions**



Pourcentage de juridictions où le taux de l'impôt sur les sociétés est au moins égal à 20 %



GRAPHIQUE 7. **Taux légaux moyens de l'impôt sur les sociétés selon les régions, hors juridictions à taux zéro**



La prise en compte de 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.

L'exclusion de ces pays relève 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 2022, le taux légal moyen pour l'ensemble des juridictions dont le taux de l'IS n'est pas nul a baissé, passant de 30.2 % à 21.3 %.

L'exclusion des juridictions à taux zéro a une incidence différente selon les groupements de pays. Elle est sans incidence dans la zone OCDE et en Afrique (17), où aucune juridiction n'applique un taux nul. En revanche, deux des 24 juridictions de la région Asie-Pacifique et sept des 31 pays de la région ALC pratiquent ou ont pratiqué l'imposition à taux zéro, si bien que les taux légaux moyens de l'impôt sur les sociétés pour les 21 autres juridictions de la région Asie-Pacifique et les 24 autres pays de la région ALC sont supérieurs aux taux moyens obtenus lorsque tous les pays de ces régions sont pris en compte. Les taux légaux moyens obtenus sur la période considérée pour les 21 pays de la région Asie-Pacifique qui n'appliquent pas de taux zéro sont très proches de ceux observés pour la zone OCDE, tandis que ceux calculés pour l'ensemble des 23 juridictions de cette région sont inférieurs de 4 à 8 points de pourcentage par an 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 2022, le taux légal moyen de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble des 31 pays de la région (19.9 %) était inférieur de 3.9 points à celui obtenu pour les 24 pays appliquant un taux d'imposition supérieur à zéro (23.8 %). La moyenne calculée pour la région ALC (24) en excluant les juridictions à taux zéro est supérieure à celle de la zone OCDE, et se classe juste derrière celle de l'Afrique (17).

Si l'on exclut les juridictions qui appliquent un taux zéro d'imposition, le taux légal moyen global passe de **30.2 %** en 2000 à **21.3 %** en 2022.

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 peuvent néanmoins prévoir de multiples taux d'imposition, celui qui s'applique dépendant des caractéristiques de la société et du type de revenu.

- Certaines juridictions mettent en place des régimes fiscaux préférentiels prévoyant des taux d'imposition réduits pour certains types de sociétés ou de revenu.
- Dans certaines juridictions, les bénéfices non distribués et les bénéfices distribués sont imposés à des taux différents.
- Certaines juridictions appliquent à certains secteurs des taux d'imposition spécifiques.
- Certaines juridictions sont dotées de barèmes progressifs ou de régimes spécifiques pour les petites et moyennes entreprises.
- Certaines juridictions appliquent aux entreprises non résidentes des taux différents de ceux prévus pour les entreprises résidentes.
- Certaines juridictions appliquent des taux réduits 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 les raisons pour lesquelles les taux normaux d'imposition des sociétés ne permettent pas toujours de comprendre pourquoi une entreprise peut être tentée de 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.

À titre d'exemple, plusieurs juridictions sont ou ont été dotées d'un régime de sociétés d'affaires internationales. Les entreprises qui peuvent prétendre à de tels régimes bénéficient d'un taux réduit 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.

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 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 imposent les bénéfices distribués en plus ou en lieu et place de l'impôt sur l'ensemble des bénéfices.

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, distribués ou non, étaient imposés au taux normal, et où un impôt supplémentaire sur les distributions de dividendes augmentait le taux d'imposition total des bénéfices distribués. Depuis 2020, les entreprises ne sont plus soumises à cet impôt sur la distribution de dividendes, si bien que le taux légal de l'impôt sur les sociétés a fortement baissé, passant de 40.6 % en 2019 à 25.2 % en 2022.

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, où les bénéfices distribués sont imposés à raison de 20 %, tandis que les bénéfices non distribués ne sont pas soumis à l'impôt. 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 part des bénéfices qui est distribuée. Dans ces deux pays, une société qui, pendant une période donnée, met en réserve l'ensemble de ses bénéfices et ne verse aucun dividende n'acquitte aucun impôt sur les bénéfices.

Taux effectifs d'imposition des sociétés

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

Les TEI « prospectifs » figurant dans les *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 5, ils rendent compte des effets de l'amortissement fiscal et de plusieurs dispositifs connexes (déductions pour fonds propres, conventions d'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 les effets des incitations fiscales appliquées aux dépenses de R-D et des régimes de propriété intellectuelle (PI) ne le sont pas. 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.

À l'inverse, 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 au niveau de la juridiction ou de l'entreprise et tiennent compte de l'incidence globale de nombreux facteurs, tels que la définition de la base d'imposition, les types de projets conduits par les entreprises, ainsi que les effets d'éventuelles stratégies 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 en place au moment où ils sont calculés, ils fournissent des renseignements permettant de comparer les impôts acquittés et les bénéfices réalisés par le passé par certains contribuables ou groupes de contribuables. En raison de

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

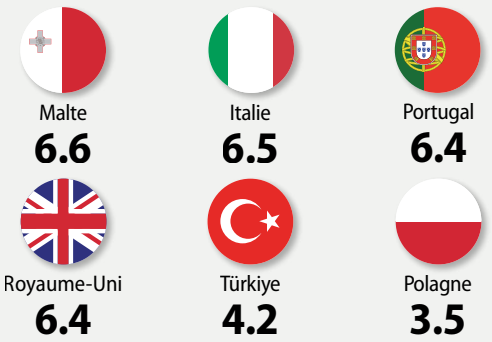
La *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés* contient quatre indicateurs prospectifs relatifs à la politique fiscale qui rendent compte des règles fiscales en vigueur au 1er juillet pour la période 2017-21 :

- 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 sources de financement. La base de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* 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 à des taux effectifs d'imposition composites établis sur la base d'un scénario macroéconomique dans lequel le taux d'intérêt réel est de 3 % et le taux d'inflation de 1 %.

Juridictions affichant l'écart le plus grand entre le taux légal et le taux effectif de l'IS en raison d'un régime d'amortissement fiscal accéléré *(points de pourcentage, 2021)*



INFORMATIONS CLÉS :

- Sur les 77 juridictions couvertes pour 2021, 65 autorisent l'amortissement accéléré, ce qui signifie que les investissements sont associés à un TIEM inférieur au taux légal. Dans ces juridictions, la réduction moyenne s'est établie à environ 1.6 point en 2021 ; les écarts les plus grands sont observés à Malte (6.6 points), en Italie (6.5 points), au Portugal et au Royaume-Uni (6.4 points dans les deux cas), en Türkiye (4.2 points) et en Pologne (3.5 points). À l'inverse, dans six juridictions, l'amortissement fiscal est plus lent que la dépréciation économique, ce qui se traduit par un TIEM supérieur au taux légal d'imposition. Dans ces juridictions, l'augmentation moyenne est de 5.1 points en moyenne et les écarts les plus importants sont observés au Chili (10.9 points), au Botswana (9.6 points) et en République tchèque (7.8 points).
- Sur les 77 juridictions couvertes pour 2021, huit autorisent les déductions pour fonds propres : la Belgique[9], Chypre, l'Italie, le Liechtenstein, Malte, la Pologne, le Portugal et la Turquie. L'introduction de ce mécanisme dans le code des impôts a conduit à une réduction supplémentaire du TIEM comprise entre 1.3 et 4.5 points de pourcentage[10].
- Toutes juridictions confondues, le TIEM s'établit à 20.2 % en moyenne, ce qui est inférieur de 1.2 point de pourcentage au taux légal d'imposition moyen (21.4%). Le TIEM médian est également inférieur de 0.8 point de pourcentage (21.2 %) au taux légal médian (22 %). Si le TIEM est compris entre 15 % et 28 % dans la moitié des juridictions, il se situe dans la partie haute de cette fourchette dans plusieurs juridictions de la région ALC (en Argentine, au Chili et au Mexique, par exemple), en raison des règles d'amortissement que ces juridictions appliquent aux logiciels acquis.
- Les taux marginaux d'imposition effectifs (TMIE) les plus faibles sont observés dans les juridictions autorisant les déductions pour fonds propres, à savoir la Belgique, Chypre, l'Italie, le Liechtenstein, Malte, la Pologne, le Portugal et la Türkiye.
- Trois juridictions ont revu à la baisse la générosité de leur régime d'amortissement fiscal, si bien que leur TMIE a augmenté en 2021 par rapport à 2020 ; la plus forte hausse est observée en Norvège (3.8 points).
- Quinze juridictions ont accru la générosité de leur régime d'amortissement fiscal, ce qui s'est traduit par une baisse du TMIE en 2021 par rapport à 2020 ; ces pays sont notamment le Costa Rica (17.7 points de baisse), l'Allemagne (12.9 points), le Royaume-Uni (9 points), l'Islande (2.4 points), le Danemark (1.6 point) et la France (1.6 point). En 2021, le TMIE a également diminué en Colombie et en Suisse, en raison, entre autres, de la baisse du taux légal d'imposition.
- Une décomposition des résultats par catégorie d'actifs révèle que les possibilités d'amortissement accéléré les plus généreuses concernent les investissements dans les bâtiments et les équipements. Toutes juridictions confondues, le TIEM moyen s'établit à 19 % pour les bâtiments et à 19.2 % pour les logiciels acquis, ce qui est inférieur au TIEM composite (20.2 %), qui tient également compte des logiciels acquis et des 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 industrielles et équipements, 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 d'importantes disparités de traitement fiscal entre les juridictions. Ainsi, au Botswana, au Chili et République tchèque, les actifs incorporels ne sont pas amortissables, ce qui se traduit par un amortissement fiscal très inférieur à la dépréciation économique réelle. Le traitement fiscal le plus généreux de ce type d'actifs est observé en Allemagne, au Canada, au Danemark, à Hong Kong (Chine), à Singapour et au Royaume-Uni. L'Italie prévoit un crédit d'impôt spécifique pour l'acquisition d'actifs incorporels à forte composante numérique, dont les logiciels acquis.

9. En 2021, la Belgique a introduit dans sa législation un taux d'intérêt notionnel de 0 %, ce qui signifie que les déductions pour fonds propres sont sans effet en 2021.
10. Hors Belgique.

limitations liées aux données, 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 2021

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 permettant des comparaisons. 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 les taux légaux d'imposition.

La moyenne du TIEM pour l'ensemble des juridictions (**20.2 %**) est inférieure de **1.2** point au taux légal moyen **(21.4 %).**

Deux TEI prospectifs complémentaires sont généralement utilisés pour analyser la politique fiscale et cerner ses effets sur les décisions d'investissement à la marge intensive et à la marge extensive :

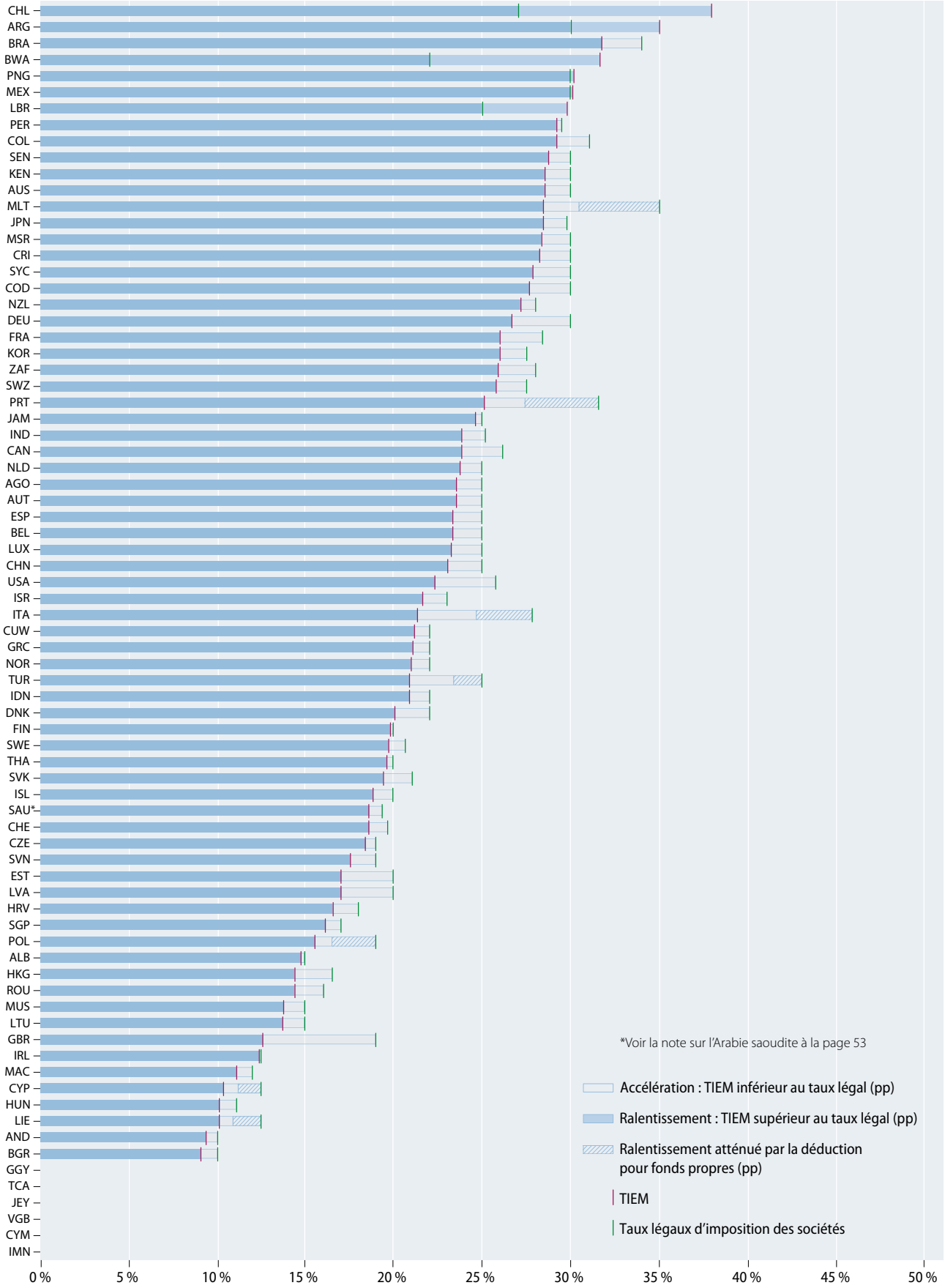
- Le taux marginal d'imposition effectif (TMIE) indique à quel point la fiscalité augmente le taux de rendement avant impôt que les investisseurs doivent atteindre pour rentabiliser leur investissement. Il est utilisé pour analyser l'influence de la fiscalité sur l'*incitation à accroître un investissement existant* dans un lieu donné (le long de la marge intensive).
- Le taux d'imposition effectif moyen (TIEM) mesure la contribution fiscale moyenne d'une entreprise dans le cadre d'un projet d'investissement qui dégage des profits économiques positifs. Il est utilisé pour analyser les *décisions d'investissement* reposant sur un arbitrage entre deux ou plusieurs projets différents (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 du taux légal d'imposition ; si l'amortissement fiscal est généreux comparé à la dépréciation économique réelle ou s'il existe d'autres dispositifs permettant de réduire de manière significative la base d'imposition, le TIEM (de même que le TMIE) est inférieur au taux légal ; on parle alors d'amortissement *accéléré*. Au contraire, si l'amortissement fiscal ne couvre pas totalement les effets de la dépréciation économique réelle, l'amortissement est *ralenti*, ce qui implique une base d'imposition plus large et une imposition effective plus élevée.

Une décomposition des résultats par catégorie d'actifs révèle que les possibilités d'amortissement accéléré les plus généreuses concernent 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 %** en moyenne toutes juridictions confondues, ce qui est inférieur au TIEM composite moyen **(20.2 %).**

GRAPHIQUE 8. **Taux d'imposition effectif moyen : OCDE, G20 et juridictions membres du Cadre inclusif, 2021**



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 nº 38 de l'OCDE sur la fiscalité (Hanappi, 2018), lequel s'appuie sur le modèle théorique élaboré par Devereux et Griffith (1999, 2003).

Cette méthodologie repose sur les concepts clés suivants :

- Les **profits économiques** sont définis comme la différence entre le total des recettes et le total des coûts économiques, y compris les coûts explicites liés à la production de biens et de services et les coûts d'opportunité tels que, par exemple, le manque à gagner résultant de l'utilisation des bâtiments appartenant à l'entreprise ou de ses ressources propres. Ils correspondent à la valeur actuelle nette (VAN) de tous les flux de trésorerie associés au projet d'investissement.

- Le **coût du capital** correspond au taux de rendement avant impôt des capitaux investis nécessaire pour générer un profit économique après impôt égal à zéro. 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)**, qui indique dans quelle mesure l'impôt accroît le coût du capital ; 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.

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

- Le **taux d'imposition effectif moyen (TIEM)**, qui mesure la contribution fiscale moyenne d'une entreprise dans le cadre d'un projet d'investissement dégageant 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.

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

- 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 est égal à l'amortissement économique.

- Si les déductions pour amortissement sont relativement généreuses par rapport à la dépréciation économique, l'amortissement fiscal est **accéléré** ; si elles le sont moins, 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 sur 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 industrielles ; et les équipements.

3. **Les stocks**, comme les biens ou matières premières 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 entre pays des séries de données sur les taux effectifs d'imposition. Comme les actifs corporels constituent une catégorie particulièrement vaste, 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.

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, dont les amortissements fiscalement autorisés au cours de la première année, les conventions d'amortissement au semestre ou de milieu du mois ;
- 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, dont 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 le résultat d'un calcul 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, on les calcule d'abord séparément pour chacun des cinq types d'actifs avant de calculer le taux global sur la base d'une moyenne non pondérée. Dans le cas du financement par l'emprunt, la déductibilité des intérêts est prise en compte, mais les limites à la déductibilité propres à telle ou telle juridiction n'ont pas été examinées dans cette édition. Deuxièmement, une moyenne non pondérée est calculée toutes catégories d'actifs confondues, séparément pour chaque source de financement. Troisièmement, on obtient les TEI composites, qui correspondent à la moyenne pondérée des investissements financés sur fonds propres et de ceux financés par l'emprunt ; les pondérations retenues sont de 65 % pour les fonds propres et de 35 % pour le financement par l'emprunt.

Pour permettre une comparaison avec le taux légal d'imposition, la part du TIEM (en points de pourcentage) attribuable à un amortissement fiscal ralenti est représentée en bleu clair sur le graphique 8 ; la baisse par rapport au taux légal d'imposition due à une accélération de l'amortissement fiscal est représentée par un rectangle transparent, non coloré. La baisse du TIEM liée aux déductions pour fonds propres est représentée par une zone en pointillés.

Le TIEM composite correspond à la combinaison des composantes non colorée et bleue de chaque barre. Pour l'ensemble des juridictions considérées, les TIEM varient d'environ 37.9 % au Chili à 0 % à Guernesey, à l'Île de Man, aux Îles Caïmanes, aux Îles Turques et Caïques, aux Îles Vierges britanniques et à Jersey. Viennent ensuite Andorre, la Bulgarie, Chypre, la Hongrie et le Liechtenstein, qui, avec un taux compris entre 9 % et 11 %, sont les juridictions de l'échantillon qui affichent les taux supérieurs à zéro les plus faibles.

Une comparaison des règles d'amortissement fiscal en vigueur dans les juridictions montre que la plupart d'entre elles prévoient une accélération plus ou moins forte de l'amortissement, comme en attestent les barres non colorées ; on observe les effets les plus significatifs dans les juridictions qui autorisent les déductions pour fonds propres, comme l'Italie, Malte, la Pologne, le Portugal et la Türkiye, ainsi que dans celles qui appliquent un régime d'amortissement accéléré relativement généreux, comme l'Afrique du Sud, le Canada, les États-Unis, la France et le Royaume-Uni. Même si les juridictions qui prévoient un amortissement ralenti sont moins nombreuses, ce régime d'amortissement peut avoir des effets importants dans les juridictions où les logiciels acquis ne sont pas amortissables (comme au Botswana et au Chili) 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 données sont actuellement disponibles pour cinq années (de 2017 à 2021 incluses). Au cours de cette période, le TIEM composite moyen non pondéré a diminué régulièrement, passant de 21.3 % en 2017 à 21 % en 2018, 20.8 % en 2019, 20.6 % en 2020, puis 20.2 % en 2021, soit un recul de 1.1 point de pourcentage au total. Le taux légal

Encadré 7. **SCÉNARIOS MACROÉCONOMIQUES**

Les deux principaux paramètres macroéconomiques utilisés dans les modèles – 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 *Statistiques de l'impôt sur les sociétés*, les TEI sont calculés pour deux scénarios macroéconomiques différents. Dans le premier, les taux d'intérêt et d'inflation restent constants, tandis que dans le second, on utilise des paramètres macroéconomiques propres à chaque juridiction. Alors que la première approche permet d'évaluer les différences de régimes d'imposition entre les juridictions toutes choses égales par ailleurs, la seconde donne des indications sur les 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 dans lequel un taux d'intérêt constant de 3 % et un taux d'inflation constant de 1 % sont retenus ; les résultats obtenus à partir du second scénario macroéconomique sont toutefois disponibles dans la base de données en ligne.

d'imposition moyen a légèrement moins baissé au cours de la même période (0.9 point), passant de 22.3 % en 2017 à 21.4 % en 2021, ce qui signifie que les modifications de l'assiette de l'impôt sur les sociétés ont eu dans l'ensemble un impact plus fort que les réductions des taux nominaux.

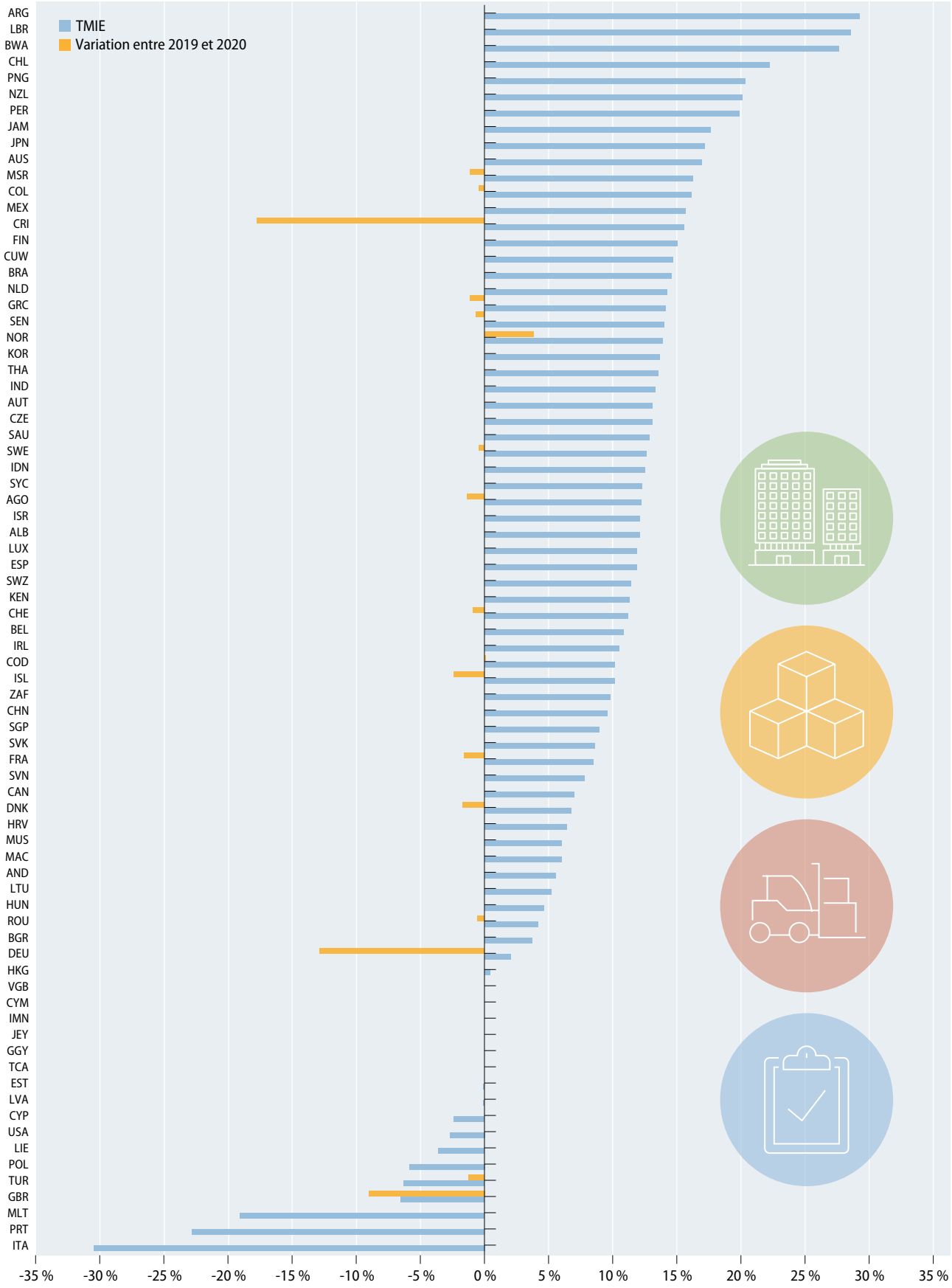
TAUX MARGINAUX D'IMPOSITION EFFECTIFS

Le graphique 9 présente le classement des juridictions en fonction du TMIE composite. Comme 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. Même si l'amortissement fiscal et les paramètres macroéconomiques ont le même type d'effet que dans le cas du TIEM, leur incidence sur le TMIE est généralement plus forte parce que les projets marginaux ne dégagent pas de profit économique (voir encadré 5). Par conséquent, les juridictions où le taux légal de l'IS est relativement élevé et où les déductions pour amortissement sont relativement généreuses, comme les États-Unis, l'Italie, le Portugal et le Royaume-Uni, se situent à un niveau plus bas du classement que sur le graphique 8. À l'inverse, comme le montre le graphique 9, celles 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 Botswana, le Chili et la République tchèque, où les logiciels acquis ne sont pas amortissables), se situent à un niveau plus élevé lorsque le classement repose sur le 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 de réaliser des projets qui n'auraient pas été viables économiquement en l'absence de ce régime. 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 11 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 est en règle générale moins élevé en raison de la déductibilité d'intérêts notionnels au titre des projets financés par capitaux propres.

Si l'on compare les TMIE de 2021 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. Certaines juridictions ont revu à la baisse la générosité des règles d'amortissement, ce qui s'est traduit par une augmentation de leur TMIE entre 2020 et 2021 ; c'est le cas de la Norvège (3.8 points), entre autres. D'autres, en revanche, ont renforcé la générosité de ces règles, si bien que leur TMIE a diminué en 2021. C'est le cas du Costa Rica (17.7 points), de l'Allemagne (12.9 points), du Royaume-Uni (9 points), de l'Islande (2.4 points), du Danemark (1.6 point), de la France (1.6 point) et de Montserrat (1.1 point). Plusieurs de ces réformes visaient à accroître les investissements des entreprises. En 2021, le TMIE a également diminué en Colombie et en Suisse, en raison, entre autres, de la baisse du taux légal d'imposition.

GRAPHIQUE 9. **Taux d'imposition effectif moyen : OCDE, G20 et juridictions membres du Cadre inclusif, 2021**



TAUX EFFECTIFS D'IMPOSITION PAR CATÉGORIES D'ACTIFS

Les TEI composites peuvent être décomposés par catégories d'actifs. Les TIEM et les TMIE par catégories d'actifs et par juridiction sont disponibles dans la version en ligne de la *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés*. Le graphique 10 en présente une synthèse. La partie supérieure du graphique donne des indications supplémentaires sur la répartition des TIEM par type d'actifs, en les comparant à la répartition des taux légaux. La première ligne verticale renseigne sur les taux légaux ; 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 environ 21.4 % et 22 % respectivement, tandis que les juridictions situées dans l'intervalle interquartile de la distribution affichent des taux légaux compris entre 17.5 % et 28 %.

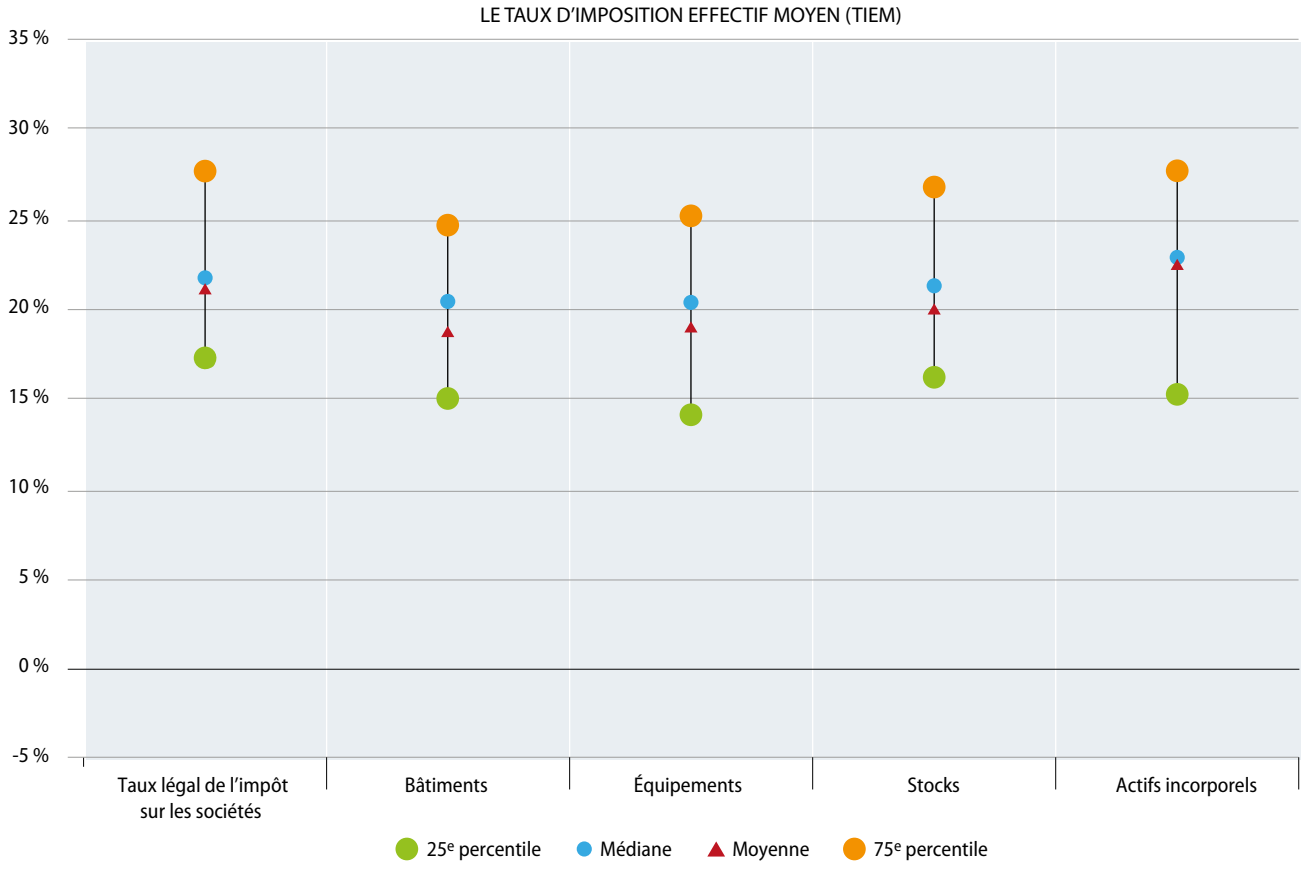
Les quatre autres lignes verticales de la partie supérieure du graphique 10 illustrent la répartition des TIEM par juridiction pour chacune des quatre catégories d'actifs : bâtiments, actifs corporels, stocks et logiciels acquis. Étant donné que les caractéristiques économiques et fiscales varient davantage 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 industrielles et équipements (voir encadré 6).

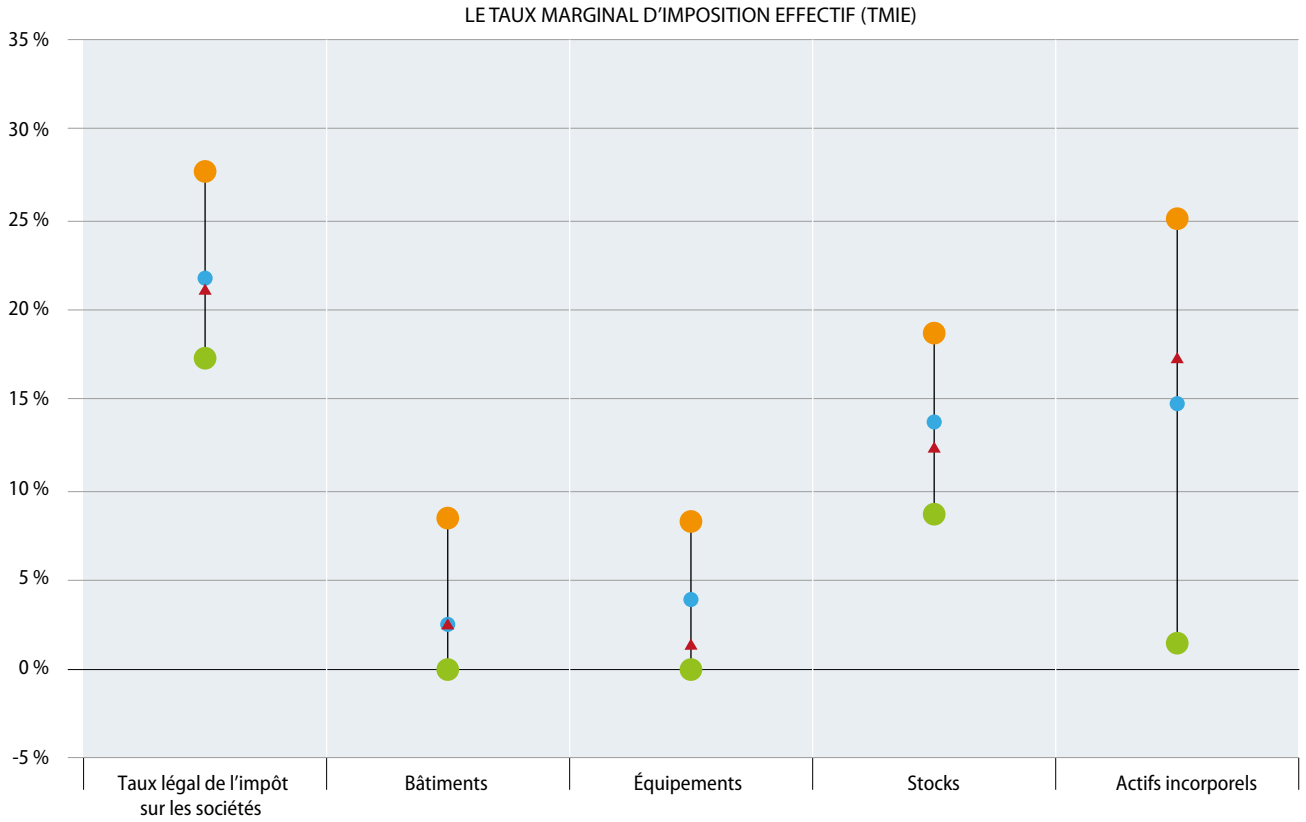
Une comparaison des quatre grandes catégories d'actifs et des taux légaux de l'IS révèle que la répartition des TIEM est plus condensée pour les investissements dans les bâtiments, l'intervalle interquartile de la distribution allant de 15.3 % et 25.0 %. S'agissant des investissements dans les actifs corporels, les juridictions de l'intervalle interquartile de la distribution affichent des TIEM compris entre 14.3 % et 25.5 % environ. Toutefois, le TIEM moyen (19.2 %) pour les investissements dans les actifs corporels est inférieur d'environ 1.4 point de pourcentage à la médiane (20.6 %), 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 que la distribution est plus condensée que 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 8.8 % dans la moitié des juridictions couvertes.
- Les investissements dans les stocks bénéficient généralement d'un TMIE 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 est plus variable selon les juridictions, comme en atteste le fait que la ligne verticale correspondant à cette catégorie d'actifs est plus longue, comprise entre 1.5 % et 24.7 % 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, 2021**





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

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 sont largement utilisées par les autorités pour promouvoir la R-D dans les entreprises. Dans plusieurs juridictions, elles s'ajoutent au soutien direct, comme les subventions ou la commande publique de services de R-D. Elles peuvent revêtir la forme d'allégements fiscaux au titre des dépenses de R-D, notamment des salaires des personnels de R-D, et/ou d'avantages visant les revenus tirés des activités de R-D, par exemple de l'exploitation des brevets. Les indicateurs mentionnés dans cette section se rapportent à des incitations fiscales appliquées aux dépenses. Une vue d'ensemble des incitations fiscales ciblant les revenus est présentée dans la section consacrée aux régimes de propriété intellectuelle. La conception des dispositifs d'allégement 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 séries d'indicateurs des incitations fiscales en faveur de la R-D. Ces deux séries apportent un éclairage complémentaire sur l'importance des aides à la R-D accordées par le biais des incitations fiscales visant les dépenses.

La première reflète le coût de ces incitations pour les pouvoirs publics :

- L'indicateur des allégements fiscaux en faveur de la R-D des entreprises englobe des estimations des recettes non perçues (et des remboursements) en raison des incitations offertes aux niveaux national et infranational, lorsqu'il en existe et lorsque les données nécessaires à leur calcul sont disponibles. Il est complété par des chiffres sur le financement direct de la R-D dans les entreprises, ce qui permet d'apprécier le 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 49 juridictions – les pays membres de l'OCDE et 11 économies partenaires - pour la période 2000-19.

La deuxième série est constituée d'indicateurs synthétiques de la politique fiscale qui mesurent l'effet des incitations fiscales visant les dépenses de R-D sur les coûts d'investissement des entreprises (encadré 10) :

- Le TIEM pour la R-D mesure l'impact de la fiscalité sur les investissements dans la R-D qui génèrent un profit économique.
- Le coût du capital pour un investissement dans la R-D mesure le rendement avant impôt qu'une entreprise doit retirer de cet investissement pour compenser tous les coûts et impôts qui en découlent et dégager un profit économique nul.
- Les taux marginaux implicites de subvention fiscale aux dépenses de R-D (1 moins l'indice 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.

Ce deuxième jeu d'indicateurs est disponible pour 49 pays – les pays membres de l'OCDE et 11 économies partenaires. Les indicateurs du coût du capital et du TIEM sont disponibles pour la période 2019-21 et concernent les grandes entreprises, en capacité d'utiliser pleinement leurs avantages fiscaux. Les grandes entreprises sont à l'origine de la majeure partie des activités de R-D dans la plupart des pays de l'OCDE (OCDE, 2022a ; Dernis *et al.*, 2019). Les indicateurs du TIEM et du coût du capital 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 2000-21.

Les taux d'imposition effectifs moyens (TIEM) pour 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 les calculer est décrite en détail dans un document 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 (2022b).

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 (*OECD R&D Tax Incentive database),* produite par la Direction de la science, de la technologie et de l'innovation de l'OCDE.

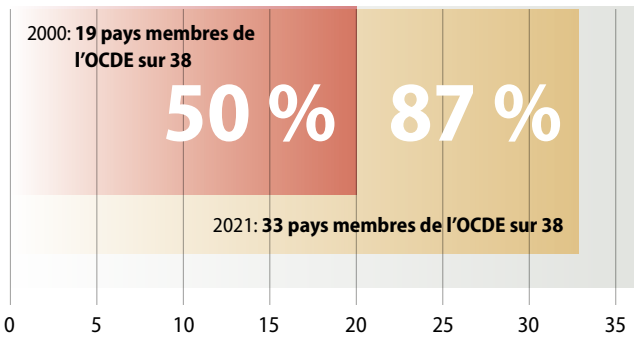
INFORMATIONS CLÉS :

- Les incitations fiscales en faveur de la R-D sont de plus en plus utilisées pour promouvoir la R-D dans les entreprises. En 2021, 33 des 38 pays membres de l'OCDE offraient des allégements d'impôt au titre des dépenses de R-D, contre 19 en 2000.
- La plupart des juridictions associent aides directes et allégements fiscaux, mais le dosage de ces mesures varie. Les incitations fiscales ont gagné du terrain au fil du temps et sont de plus en plus utilisées pour procurer un soutien financier à la R-D dans les entreprises.
- En 2021, 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.
- La même année, c'est au Portugal, en France et en République slovaque, que le coût du capital destiné à la R-D a été le plus bas, ces juridictions accordant davantage d'incitations fiscales aux entreprises pour les encourager 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 des investissements dans la R-D rentables et marginaux a été le plus avantageux en 2021.
- 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 à la R-D ont été les plus élevés en 2021.
- 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.
- En moyenne, les incitations fiscales en faveur de la R-D sont devenues plus généreuses au fil du temps. Cette évolution s'explique par une plus grande utilisation de ces mesures et par une augmentation de leur générosité. Après une stabilisation entre 2013 et 2019, la tendance a de nouveau été orientée à la hausse à partir de 2020 et tout au long de 2021, l'Allemagne ayant introduit son tout premier dispositif fiscal incitatif en faveur de la R-D en 2020 et plusieurs pays de l'OCDE et de l'UE ayant renforcé les avantages fiscaux existants dans le sillage de la crise du COVID-19.

Les incitations fiscales en faveur de la R-D dans les pays de l'OCDE

1. Un instrument très répandu

Nombre de pays offrant des incitations fiscales au titre des dépenses de R-D :



Note: Le nombre de pays de l'OCDE offrant des incitations fiscales au titre des dépenses de R-D a été révisé et ne tient plus compte du régime d'amortissement accéléré des actifs corporels appliqué par Israël en vertu de la loi pour l'encouragement de l'investissement (LECI). Ce régime, de portée générale, n'est en effet plus considéré comme un dispositif d'incitation fiscale en faveur de la R-D.

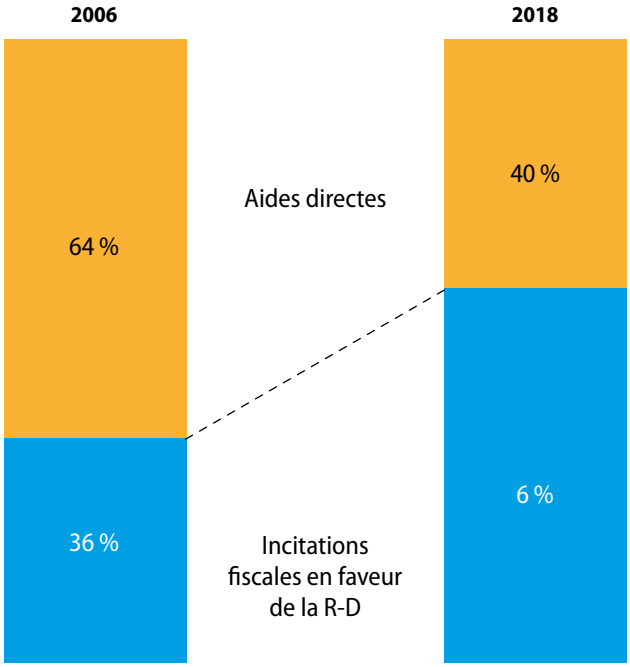
2. Un poids croissant dans les finances publiques

Coût total pour les pouvoirs publics	2019	Augmentation par rapport à 2006
Incitations fiscales	74 Md USD	166 %
Aides directes	50 Md USD	0 %

Note: Les données se rapportent à 2019 ou à l'année la plus proche pour laquelle il existe des données, et sont exprimées en USD courants à parité de pouvoir d'achat (PPA). Les estimations relatives aux aides fiscales ne tiennent pas compte des incitations fiscales à la R-D à l'échelon infranational, ces données n'étant pas disponibles pour l'année 2006.

3. Articulation des différents types de mesures : le soutien fiscal supplante progressivement les aides directes

Articulation des différentes formes de soutien à la R-D dans les entreprises, OCDE, comparaison entre 2006 et 2018



Note: Les estimations relatives aux aides fiscales excluent les incitations fiscales à la R-D à l'échelon infranational, ces données n'étant pas disponibles pour l'année 2006. Les données relatives aux aides fiscales concernant Israël ne sont pas prises en compte car elles ne sont pas disponibles.

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

Les indicateurs relatifs aux allégements 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.

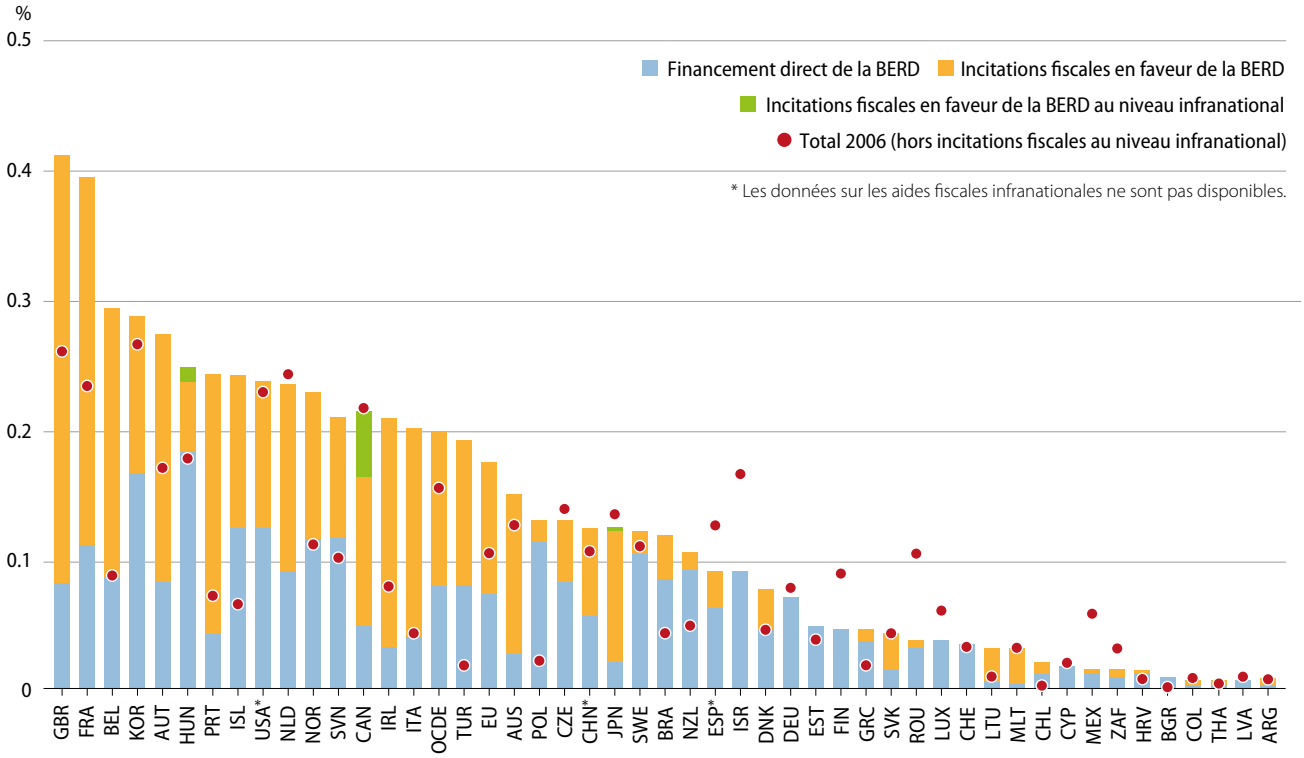
Entre 2006 et 2019, le total des aides publiques à la R-D dans les entreprises (aides publiques directes et incitations fiscales nationales), exprimé en pourcentage du PIB, a augmenté dans 30 des 49 juridictions pour lesquelles des données sont disponibles. Le Royaume-Uni, la France et la Belgique sont 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 2019 ; elles ont joué un rôle plus modeste en Hongrie et au Japon (près de 20 % et 1 % du total des aides fiscales, respectivement).

La plupart des juridictions offrent à la fois des aides directes et un soutien indirect à la R-D, mais le poids relatif de ces différentes mesures est variable. En 2019, 16 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 a atteint 75 % ou plus dans six juridictions de l'OCDE : Australie, Colombie, Irlande, Italie, Japon et Portugal. La même année, sept pays membres n'accordaient qu'un soutien direct : l'Allemagne, l'Estonie, la Finlande, Israël, la Lettonie, le Luxembourg et la Suisse.

Prises ensemble, les estimations des séries chronologiques relatives aux allégements fiscaux au titre des dépenses de R-D et aux aides directes permettent d'apprécier l'évolution de l'articulation des moyens d'action des pouvoirs publics. Ces dernières années, les incitations fiscales en faveur de la R-D ont pris une place plus importante dans de nombreuses juridictions. En 2019, leur part dans l'aide publique totale avait augmenté par rapport à 2006 dans 25 des 36 pays membres de l'OCDE pour lesquels des données sont disponibles. On peut en déduire que le soutien à la R-D connaît une évolution qui limite la place des décisions discrétionnaires dans la plupart des juridictions, à quelques exceptions près – le Canada et la Hongrie, par exemple, ont davantage recours au soutien direct que par le passé.

La plupart des juridictions associent aides directes et allégements fiscaux, mais le poids relatif de ces différents instruments diffère d'un pays à l'autre. Dans huit des 31 pays membres de l'OCDE ayant accordé des allégements fiscaux au titre des dépenses de R-D des entreprises en 2019, 75 % des aides publiques en faveur de la R-D dans les entreprises ont pris la forme d'incitations fiscales.

GRAPHIQUE 11. **Aides publiques directes et incitations fiscales en faveur de la R-D (DIRDE) en pourcentage du PIB, 2019**



Données et note : https://oe.cd/ds/rdtax Données chronologiques disponibles pour 2000-19.

Source : OCDE (2022), Base de données sur les incitations fiscales en faveur des activités de R-D, http://oe.cd/rdtax (consultée en septembre 2022).

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

Les incitations fiscales en faveur de la R-D présentent des caractéristiques très hétérogènes selon les pays, différences qui s'ajoutent à celles existant au niveau des régimes normaux d'imposition des bénéfices des sociétés. Les indicateurs fondés sur les taux effectifs d'imposition prospectifs sont donc utiles pour mesurer de manière synthétique l'effet de la fiscalité sur les décisions d'investissement dans la R-D des entreprises. Parce qu'ils sont calculés sur la base d'une composition fixe de cet investissement, 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 accroître leurs investissements en R-D dans un pays donné ou (ré)localiser leurs fonctions de R-D, en tenant compte à la fois de l'impact de la fiscalité des entreprises et des incitations fiscales spécifiques à la R-D. Le taux d'imposition effectif moyen (TIEM) est un indicateur utile pour analyser les décisions d'investissement à la marge extensive (décision d'investir ou non dans la R-D et choix du lieu de l'investissement, par exemple), tandis que le coût du capital destiné à la R-D est précieux pour analyser les décisions à la marge intensive (décision sur l'ampleur de l'investissement dans la R-D, par exemple). Ces indicateurs sont axés sur les incitations qui s'offrent aux grandes entreprises, à l'origine de la majeure partie des activités de R-D (OCDE, 2022a, Dernis *et al.*, 2019), et ils reposent sur l'hypothèse 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 d'entreprises et promouvoir la R-D parmi celles qui ne peuvent pas toujours 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 dans la R-D à la marge intensive 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 fournit une vue d'ensemble de ces trois indicateurs.

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

Lorsqu'elles produisent des actifs de R-D, les entreprises engagent généralement à la fois des dépenses courantes et des dépenses d'investissement. La générosité du traitement fiscal applicable à chacune de ces composantes diffère d'une juridiction à l'autre (OCDE, 2022b ; González Cabral, Appelt et Hanappi, 2021). Pour la modélisation, on a retenu une répartition fixe des dépenses nécessaires à la production d'actifs de R-D, à savoir 90 % de dépenses courantes (60 % au titre de la main-d'œuvre et 30 % au titre des autres dépenses courantes) et 10 % de dépenses d'investissement (5 % pour les machines et les équipements et 5 % pour les bâtiments et les terrains), ce qui correspond à la répartition moyenne dans les pays de l'OCDE (OCDE, 2022c). 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. Retenir une répartition fixe par projet garantit que les écarts entre juridictions sont imputables à la fiscalité.

INCITATIONS À LA MARGE EXTENSIVE

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

Afin d'évaluer le traitement fiscal préférentiel dont bénéficient les investissements dans la R-D par rapport à d'autres, il est utile de calculer le TIEM supporté par des investissements comparables auxquels les incitations fiscales en faveur de la R-D ne s'appliquent pas. Lorsqu'elles existent, les incitations fiscales en faveur de la R-D réduisent le coût effectif de la R-D ainsi que les TIEM des entreprises, comme en témoigne le fait que dans la partie A, les losanges sont situés au-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, générosité 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'un plus grand recours au soutien direct.

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. Cette évaluation à l'échelle du *pays* montre que la République slovaque, puis la France et le Portugal sont les juridictions qui accordent aux investissements dans la R-D le traitement fiscal préférentiel le plus important. L'absence de barres signifie que la R-D ne bénéficie pas dans la juridiction d'un traitement fiscal préférentiel par rapport aux autres types d'investissement – c'est par exemple le cas au Costa Rica et au Luxembourg.

Encadré 10. **TROIS INDICATEURS COMPLEMENTAIRES DE LA GENEROSITE 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*, par exemple concernant le montant à investir dans la R-D.

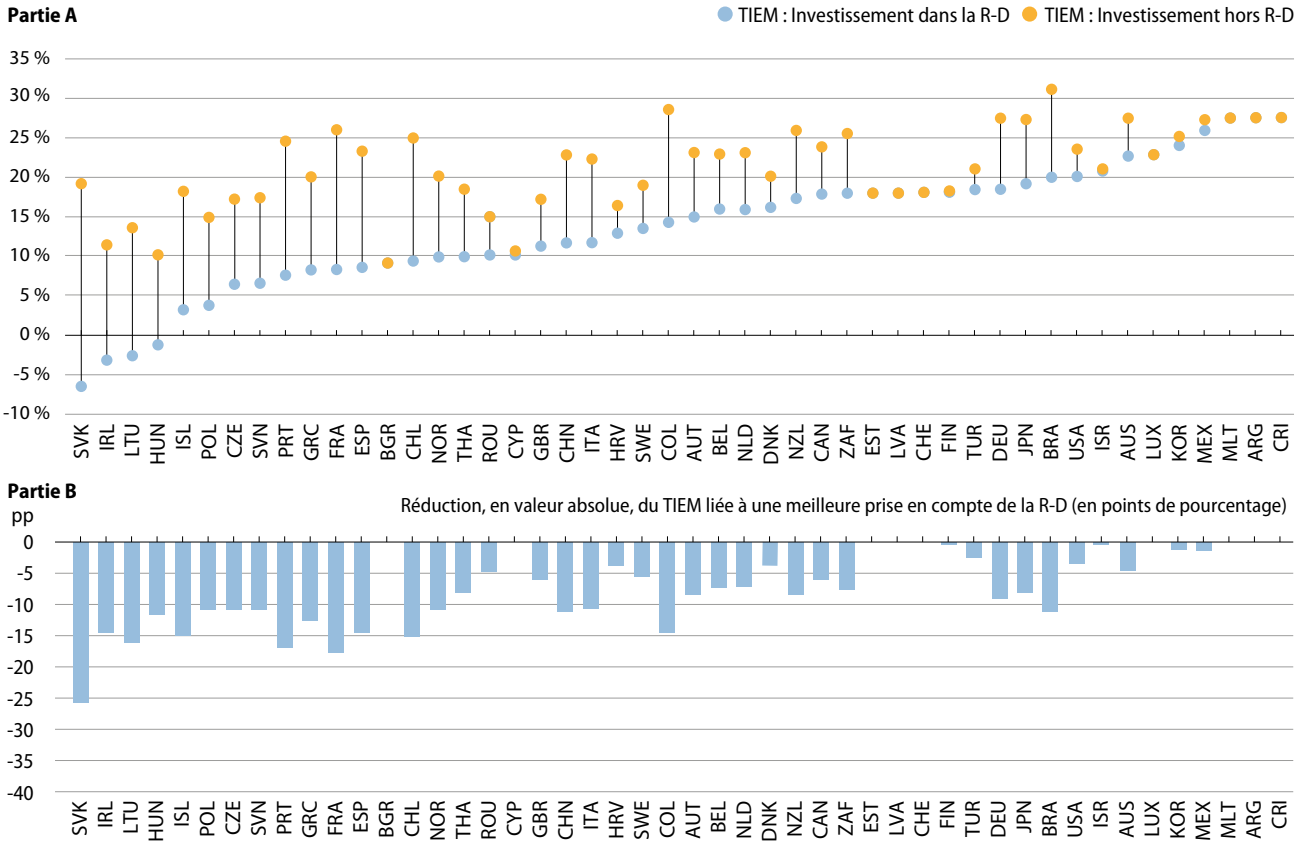
L'indice B permet de comparer la générosité des incitations fiscales à la R-D, autrement dit leur capacité à réduire le coût initial de l'investissement abstraction faite de ses modalités de financement. Parce qu'il est centré sur la composante fiscale du coût du capital, l'indice B n'exige pas de retenir des hypothèses relatives au taux d'amortissement de la R-D, 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 l'indice B parce qu'il tient compte des coûts et impôts supplémentaires liés à l'investissement dans la R-D. Le coût du capital pouvant en principe refléter une différence au niveau de la dépréciation économique entre les divers types d'actifs et options de financement, il facilite aussi l'analyse de 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 la décision d'investir ou non dans la R-D et le choix de la localisation de l'investissement). Ensemble, ces trois outils de mesure constituent un jeu d'indicateurs complémentaires permettant d'évaluer l'impact de la fiscalité sur les décisions des entreprises en matière d'investissement dans la R-D.

Source : González Cabral, Appelt et Hanappi (2021), encadré 1.

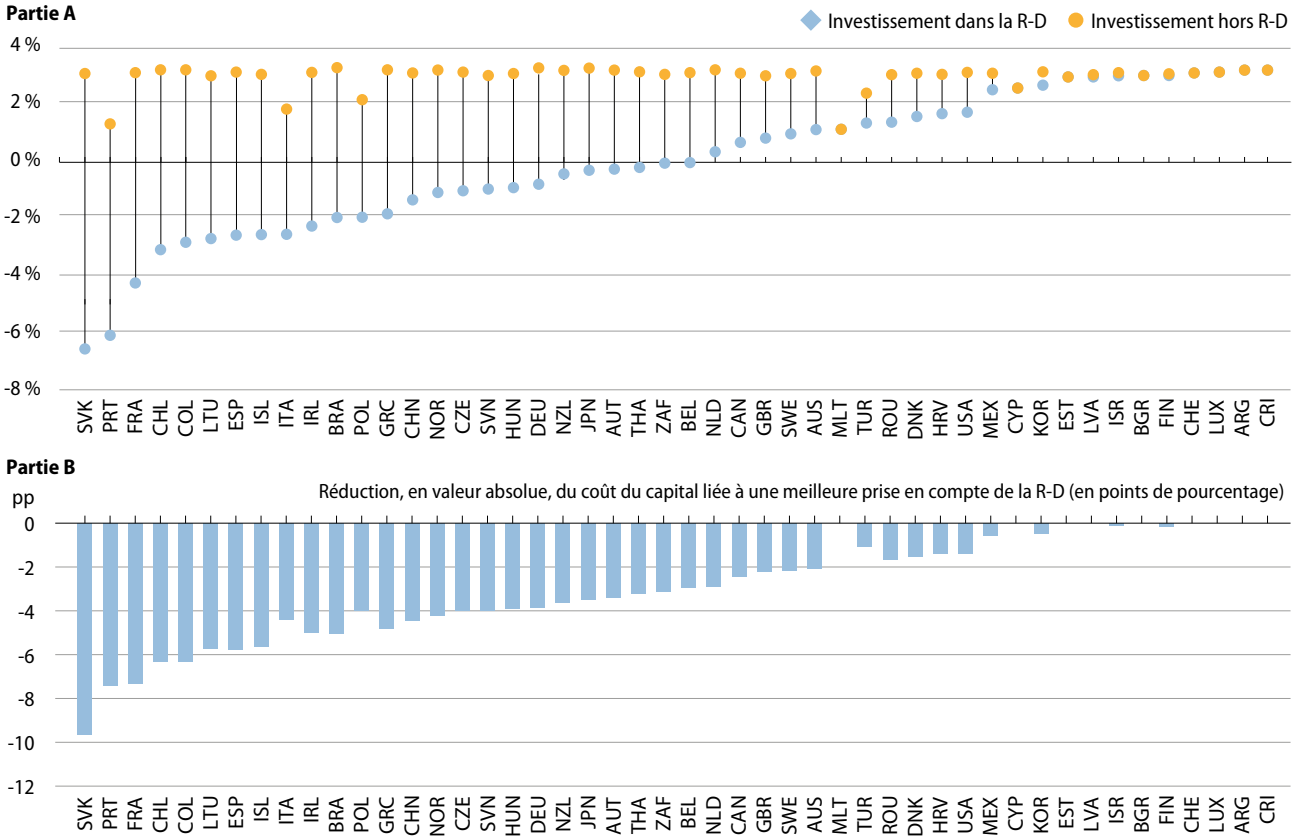
GRAPHIQUE 12. **Taux d'imposition effectif moyen de la R-D, 2021**



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 %. Ils concernent un investissement financé par les bénéfices mis en réserve et tiennent 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 9), 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 **8.2 points** le TIEM des investissements dans la R-D, qui s'établirait en leur absence à 21.3 % en moyenne, et de **3.2 points** le coût du capital de la R-D, qui s'établirait en leur absence à 3 % en moyenne.

GRAPHIQUE 13. **Coût du capital pour la R-D, 2021**



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 %. Ils concernent un investissement financé par les bénéfices mis en réserve et tiennent 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 9), 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 pour les investissements dans la R-D constitue un indicateur pertinent des incitations fiscales à la marge intensive. La République slovaque, le Portugal et la France sont celles des juridictions considérées qui utilisent le plus le système fiscal pour favoriser l'augmentation du 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 destiné à la R-D sont les plus élevées. Ces estimations tiennent compte de la variabilité des dispositions fiscales générales et de celles spécifiques aux investissements dans la R-D. Les incitations fiscales à la R-D réduisent le coût du capital, de manière plus ou moins forte selon leur générosité. La différence absolue entre le coût du capital pour un investissement dans la R-D et pour un investissement comparable hors R-D donne une indication, pour un pays donné, de l'ampleur de l'allégement d'impôt applicable aux investissements marginaux dans la R-D, déduction faite du traitement fiscal général dont bénéficient tous les investissements. Cette méthode 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 fortes.

HÉTÉROGÉNÉITÉ DES TAUX IMPLICITES DE SUBVENTION FISCALE

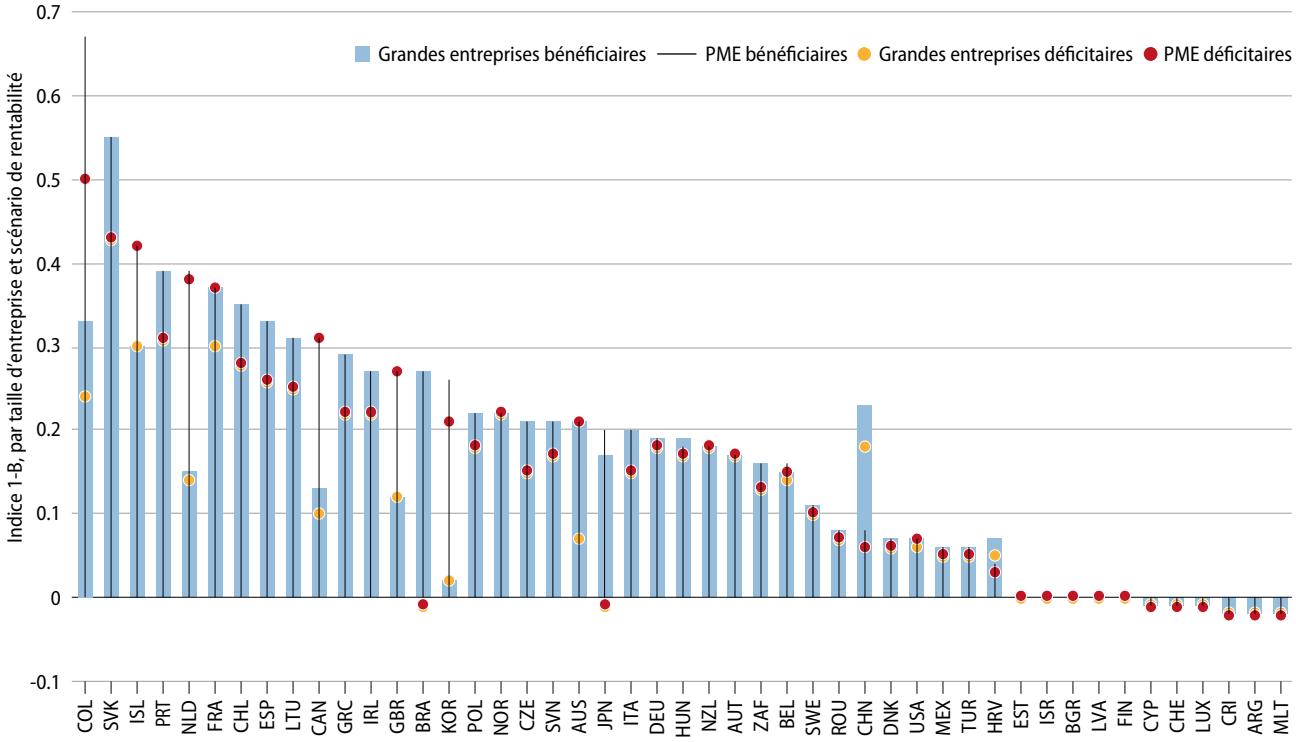
Les taux implicites de subvention fiscale à la R-D calculés à partir de l'indice B (1 moins l'indice B) constituent un indicateur synthétique qui mesure la générosité attendue du système fiscal pour une unité supplémentaire d'investissement dans la R-D. Plus l'incitation fiscale en faveur de la R-D est généreuse, plus la subvention fiscale implicite est élevée. Les subventions fiscales à la R-D varient également en fonction des caractéristiques de l'entreprise – taille et rentabilité., par exemple.

Certains pays, comme l'Australie ou le Canada, accordent aux PME des mesures d'allégement fiscal plus avantageuses, dont ne bénéficient pas les grandes entreprises. Il en résulte un écart dans les estimations de taux de subvention fiscale à la R&D pour ces deux catégories d'entreprises.

Les possibilités de report et de remboursement sont des mesures fréquemment utilisées pour promouvoir la R-D dans les entreprises qui, en leur absence, ne pourraient

GRAPHIQUE 14. **Taux marginaux implicites de subvention fiscale aux depenses de R-D, 2021**

1 moins l'indice B, par taille d'entreprise et scénario de rentabilité



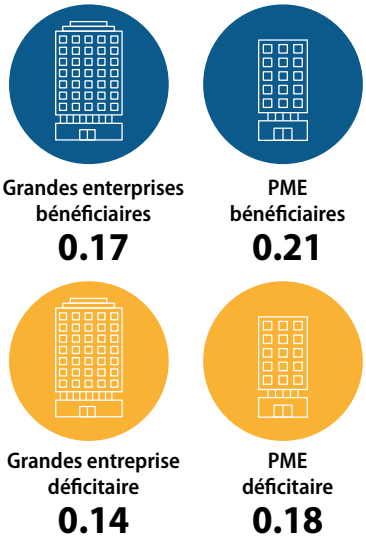
Données et notes : https://oe.cd/ds/rdtax. La modélisation se fonde sur un taux d'intérêt nominal de 10 %.

Source : OCDE (2022), Base de données sur les incitations fiscales en faveur des activités de R-D, http://oe.cd/rdtax (consultée en septembre 2022).

pas utiliser les aides prévues par le régime fiscal. C'est notamment le cas lorsque l'impôt exigible est insuffisant par rapport aux 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 risquent de ne pas pouvoir utiliser pleinement les aides fiscales), afin de refléter l'incidence variable de ces mesures. Les dispositifs de remboursement comme ceux existant en Autriche et en Norvège impliquent une même subvention, que l'entreprise soit bénéficiaire ou déficitaire. 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 à la R-D pour différents types d'entreprises entre 2000 et 2021. 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, la tendance est de nouveau à la hausse depuis 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 par dollar investi dans la R-D, pays de l'OCDE, 2021



Mise en œuvre de l'Action 13

L'Action 13 s'inscrit dans le cadre du volet relatif à la transparence fiscale du projet BEPS de l'OCDE et du G20 et a pour but 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 eu accès aux informations nécessaires pour déterminer les circonstances dans lesquelles de tels risques se concrétisent. L'Action 13 du BEPS les aide 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.

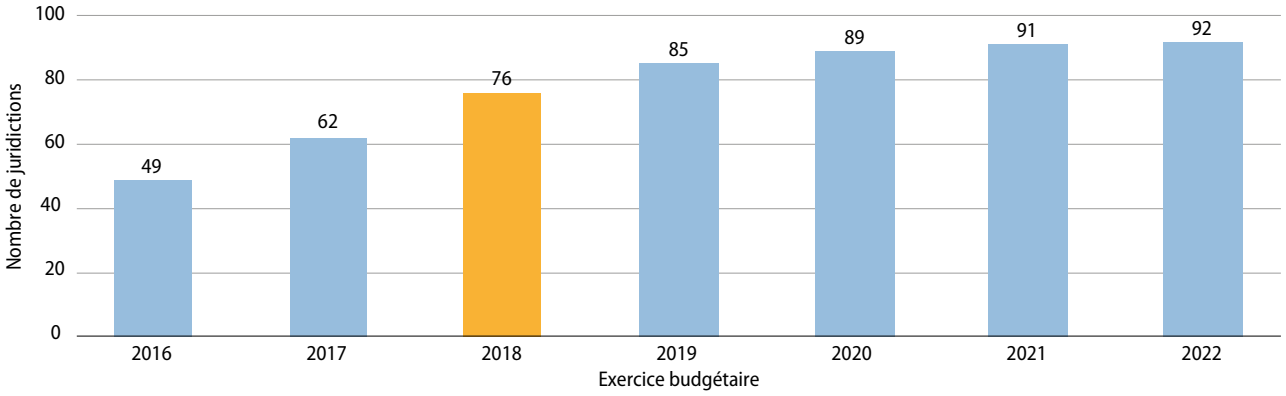
Pour l'exercice 2018, 76 juridictions imposaient le dépôt des déclarations pays par pays au titre de 2018. À ce jour, plus de 90 juridictions sont dotées de lois qui imposent une obligation déclarative en lien avec les déclarations pays par pays (voir graphique 15).

D'après leurs retours d'information, pour combattre le phénomène de BEPS, les administrations fiscales utilisent les déclarations pays par pays en complément d'autres outils dans le but de faciliter : (i) le repérage des groupes d'EMN devant éventuellement faire l'objet de vérifications fiscales ; (ii) le repérage des groupes d'EMN pour lesquels une telle vérification n'est pas nécessaire (désélection) ; et (iii) la planification de ces vérifications fiscales et d'autres enquêtes. Les méthodes employées varient 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 pas être utilisées pour prouver l'existence de pratiques de BEPS ou pour remplacer des enquêtes de fond, et doivent venir en complément des 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 d'un éventail d'instruments 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. Parmi ces outils figurent l'organisation régulière 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) destiné aux 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 Programme* ou ICAP) et qu'une administration fiscale peut adresser à un groupe d'EMN en l'invitant à lui fournir des explications concernant des indicateurs susceptibles de révéler l'existence de risques fiscaux ; et le Manuel pratique d'évaluation des risques fiscaux, publié en 2017.

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

INFORMATIONS GÉNÉRALES SUR LES DONNÉES

La déclaration pays par pays a été introduite dans le cadre de l'Action 13 du Projet BEPS de l'OCDE et du G20 afin d'aider les juridictions à combattre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Elle a pour principal objectif d'aider les administrations fiscales à repérer et à évaluer les risques généraux liés aux prix de transfert et aux pratiques de BEPS, mais les données qu'elle permet d'obtenir peuvent également faciliter l'analyse économique et statistique de ces pratiques et des activités des entreprises multinationales (EMN) en général (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 de faciliter l'analyse économique et statistique de ces entreprises multinationales et des pratiques de BEPS. L'édition 2022 des *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* présente le troisième jeu de statistiques agrégées tirées des déclarations pays par pays. Ces données concernent l'année 2018 et portent sur les déclarations remplies par 47 pays et couvrant près de 7 000 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 11 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 (voir encadré 12). Néanmoins, comparativement aux sources de données existantes, elles fournissent des informations précieuses sur les EMN et leurs activités.

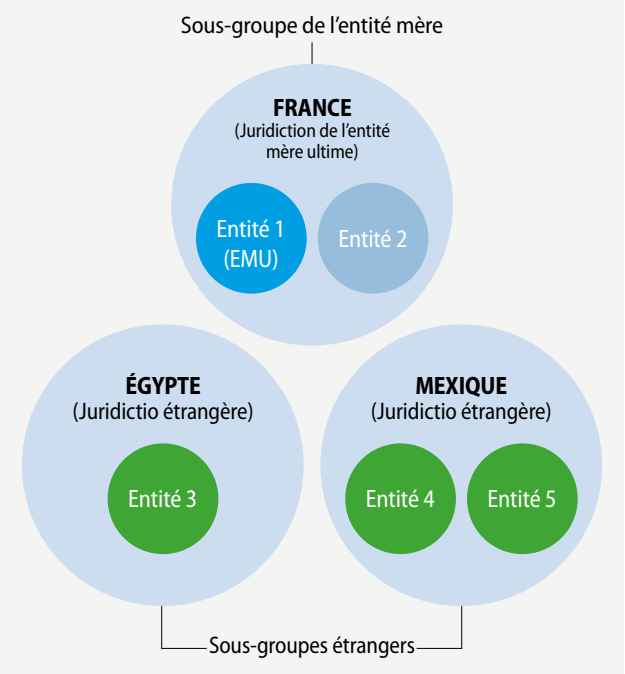
- Les données tirées des déclarations pays par pays fournissent des informations au niveau mondial sur les activités des EMN et offrent un niveau de détail plus fin que d'autres sources de données, comme les états financiers consolidés[11].
- Elles englobent des informations sur les effectifs, le chiffre d'affaires résultant de transactions 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, autant de variables qui, pour la plupart des juridictions, ne sont pas décrites de façon exhaustive dans d'autres jeux de données.
- Ces données garantissent la prise en compte de toutes les activités mondiales des EMN couvertes.
- Elles permettent au moins de bien distinguer les activités intérieures et étrangères des EMN[12].
  En fonction de la juridiction déclarante, la déclaration 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 exercées par les EMN (fabrication, vente, détention de PI) dans les différentes juridictions, ce qui permet pour la première fois aux chercheurs d'établir un lien entre les résultats financiers et ces fonctions.

Elles fournissent donc aux autorités et aux chercheurs un grand nombre d'informations nouvelles qui permettent 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 celle obtenue à partir des sources existantes.

11. Dans le cas des États-Unis, les données présentées dans les déclarations pays par pays sont moins détaillées que celles figurant dans les formulaires IFRS 5471, 8865 et 8858.
12. À l'exception des revenus apatrides, qui peuvent correspondre à des activités intérieures ou étrangères.

STRUCTURE DES EMN

Le groupe EMN XYZ exerce des 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 par des relations de propriété ou de contrôle en raison desquelles il est tenu d'établir des états financiers consolidés conformes aux principes comptables applicables à des fins d'information financière ou 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 déclaration pays par pays, Action 13 : Rapport final 2015. https://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/documentation-des-prix-de-transfert-et-aux-declarations-pays-par-pays-action-13-rapport-final-2015_9789264248502-fr).

Encadré 11. STATISTIQUES ANONYMISEES ET AGREGEES ISSUES DES DECLARATIONS PAYS PAR PAYS ET MODALITES DE COLLECTE

L'élaboration des statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays se déroule en deux grandes étapes. Premièrement, toutes les grandes EMN (dont le chiffre d'affaires consolidé est supérieur ou égal à 750 MEUR) déposent leurs déclarations pays par pays, en principe 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 un an après la clôture de son exercice. Deuxièmement, dans chaque juridiction, les administrations fiscales ou d'autres autorités publiques compilent les différentes déclarations pays par pays déposées en un jeu de données unique dans le respect des règles de confidentialité auxquelles elles sont soumises. Il en résulte un jeu unique de données anonymisées et agrégées couvrant l'ensemble des EMN de la juridiction soumises à l'obligation déclarative, qui est transmis à l'OCDE.

Les juridictions ont commencé à recevoir en janvier 2019 les déclarations nécessaires à la constitution du troisième jeu de données agrégées, qui couvre les déclarations pays par pays au titre des exercices fiscaux clos entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2018. L'OCDE a travaillé en étroite collaboration avec les membres du Cadre inclusif pour élaborer un modèle commun de déclaration et surmonter diverses difficultés juridiques et techniques afin que les juridictions puissent soumettre des données agrégées à l'OCDE.

Bien que le Cadre inclusif compte 141 membres, seuls 76 d'entre eux ont imposé une obligation déclarative pour l'exercice 2018. On estime en outre que seulement 52 des juridictions ayant reçu des déclarations pays par pays en ont obtenu un nombre suffisant pour pouvoir fournir des statistiques agrégées tout en préservant la confidentialité des données des contribuables. La troisième série de données publiées présente les statistiques issues des déclarations pays par pays de 47 de ces 52 juridictions, portant sur les activités de près de 7 000 groupes d'EMN (voir tableau 1).

Afin de donner une vision d'ensemble des activités des EMN au niveau mondial, les juridictions ont fourni à l'OCDE des 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), impôts 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**

	Juridiction 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 dû	Nombre de salariés
1	Argentine	18 juridictions individuelles	21	4 361	5 958	71	9 103
2	Australie	76 juridictions individuelles	132	5 021	4 123	189	12 423
3	Autriche	Continents	82	4 057	2 508	57	12 588
4	Belgique	15 juridictions individuelles	58	4 731	3 716	95	12 141
5	Bermudes	97 juridictions individuelles	58	5 061	4 831	100	14 318
6	Bulgarie	–	0	–	–	–	–
7	Brésil	34 juridictions individuelles	81	10 707	9 089	116	20 415
8	Canada	9 juridictions individuelles	220	5 703	5 729	100	14 526
9	Îles Caïmanes	147 juridictions individuelles	110	6 294	4 445	139	21 330
10	Chili	4 juridictions individuelles	32	4 648	4 053	196	21 846
11	Chine	123 juridictions individuelles	394	19 479	19 229	446	57 401
12	République tchèque	Toutes juridictions étrangères confondues	–	–	–	–	–
13	Danemark	110 juridictions individuelles	69	5 433	2 931	70	18 732
14	Finlande	Toutes juridictions étrangères confondues	52	4 896	1 836	77	11 469
15	France	88 juridictions individuelles	232	11 557	5 606	266	40 458
16	Allemagne	157 juridictions individuelles	387	9 433	5 405	147	24 591
17	Grèce	Continents	19	3 426	2 253	49	9 859
18	Hong Kong, Chine	117 juridictions individuelles	167	5 198	7 781	191	17 197
19	Hongrie	Toutes juridictions étrangères confondues	5	7 901	2 948	66	18 005
20	Inde	88 juridictions individuelles	151	3 969	6 929	108	28 208
21	Indonésie	43 juridictions individuelles	28	5 361	147 724	333	20 420
22	Irlande	Toutes juridictions étrangères confondues	61	7 029	2 858	134	28 023
23	Île de Man	Continents	7	1 776	1 051	10	9 729
24	Italie	103 juridictions individuelles	139	5 868	3 111	134	12 211
25	Japon	133 juridictions individuelles	861	7 797	3 651	194	18 947
26	Corée	Toutes juridictions étrangères confondues	245	8 107	5 758	180	15 280
27	Lettonie	10 juridictions individuelles	3	493	1 437	9	2 513
28	Lituanie	4 juridictions individuelles	4	1 244	1 107	7	5 972
29	Luxembourg	84 juridictions individuelles	147	4 962	2 024	35	12 325
30	Malaisie	23 juridictions individuelles	60	4 098	6 658	183	19 020
31	Mexique	73 juridictions individuelles	69	5 594	5 290	127	28 168
32	Pays-Bas	23 juridictions individuelles	165	11 000	4 823	180	24 371
33	Nouvelle-Zélande	Toutes juridictions étrangères confondues	19	3 397	2 729	34	7 651
34	Norvège	59 juridictions individuelles	61	4 623	4 110	244	7 171
35	Panama	33 juridictions individuelles	2	6 841	49 242	268	34 329
36	Pérou	122 juridictions individuelles	26	15 942	6 097	461	30 321
37	Pologne	2 juridiction individuelle	31	4 468	3 860	92	17 046
38	Roumanie	145 juridictions individuelles	4	28 625	7 744	354	58 396
39	Arabie saoudite	59 juridictions individuelles	18	23 286	18 007	5 474	16 759
40	Singapour	29 juridictions individuelles	79	4 342	4 100	85	11 313
41	Slovénie	4 juridictions individuelles	6	2 756	945	25	6 540
42	Afrique du Sud	35 juridictions individuelles	58	4 062	3 446	93	24 252
43	Espagne	115 juridictions individuelles	132	5 809	5 848	122	20 840
44	Suède	Continents	103	5 494	2 696	111	18 178
45	Suisse	162 juridictions individuelles	138	8 730	4 859	136	19 468
46	Royaume-Uni	Continents	387	6 683	4 890	139	21 051
47	États-Unis	140 juridictions individuelles	1 641	9 976	5 256	209	24 403

Note : Les montants (toutes les valeurs à l'exception du nombre de déclarations pays par pays et de l'effectif) sont exprimés en millions de dollars des États-Unis (USD). Le niveau de ventilation des données varie selon les règles applicables dans chaque juridiction déclarante en matière de confidentialité des données. Aucune déclaration pays par pays n'a été déposée pour les groupes d'EMN ayant leur résidence en Bulgarie. La Bulgarie a cependant fourni des statistiques à partir des trois dépôts de substitution reçus. Les valeurs moyennes n'ont pas été indiquées pour la République tchèque, le nombre de déclarations n'ayant pas été fourni pour des raisons liées à la protection de la confidentialité des données.

Source : Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2018

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

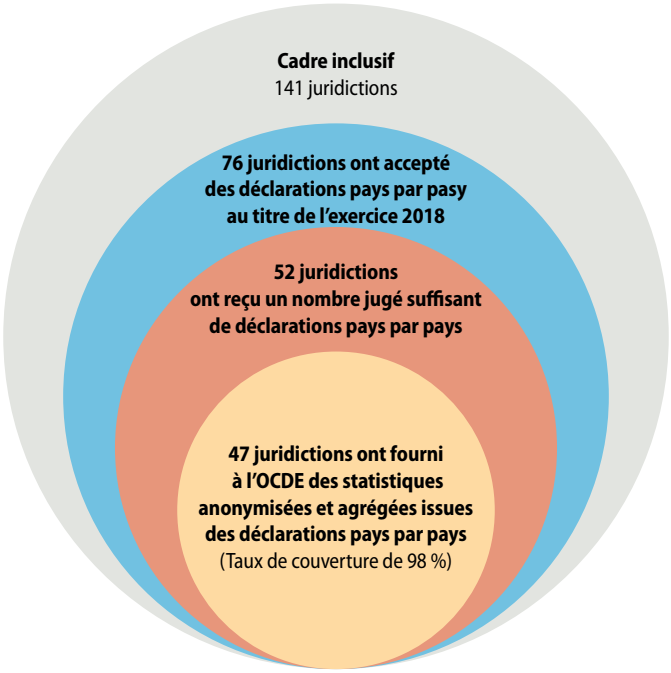
Tableau de la déclaration pays par pays	Contenu	Juridictions couvertes*	Description
Tableau 1A	Totaux agrégés des différentes variables par juridiction	46	Totaux des différentes variables pour l'ensemble des sous-groupes, tels qu'agrégés par juridiction de résidence fiscale (ou groupes de juridictions 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 bénéfices et pour les sous-groupes réalisant des pertes.
Tableau 1B	Moyennes interquartiles de toutes les variables, par juridiction	34	Même structure que le tableau 1A à ceci près que les moyennes interquartiles sont 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 effectifs appliqués aux groupes d'EMN	34	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 effectif appliqué aux sous-groupes d'EMN	37	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	28	Présente les points de la distribution de la taille de groupes d'EMN, telle que mesurée par le chiffre d'affaires réalisé avec 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 : La collecte des tableaux 2 et 3, dans lesquels les données sont agrégées en fonction du secteur et de la taille de l'entreprise multinationale, a été reportée. Le Cadre inclusif examinera s'il convient d'élargir l'ensemble de données pour inclure ces tableaux dans les années à venir. Le taux d'imposition effectif du groupe et du sous-groupe d'entreprises multinationales dans les tableaux 4 et 5 ne doit pas être directement comparé aux taux d'imposition effectifs mentionnés dans le chapitre sur les taux d'imposition effectifs des sociétés.

* Toutes les juridictions soumissionnaires ont fourni le tableau 1A, à l'exception de la Bulgarie, où aucun CbCR n'a été déposé pour les groupes d'entreprises multinationales résidant en Bulgarie. La couverture des juridictions pour les autres tableaux varie comme décrit ci-dessus.

* 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



Encadré 12. LIMITES INHERENTES AUX DONNEES ISSUES DES DECLARATIONS PAYS PAR PAYS ET MESURES VISANT A AMELIORER 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 :

- Bon nombre des données sont trop agrégées pour permettre un examen détaillé des mécanismes mis en œuvre dans les pratiques de BEPS (par exemple, on ne distingue pas les redevances et les intérêts dans les paiements entre parties liées et aucune information n'est fournie sur les actifs incorporels).

- Même si ce n'est pas toujours le cas, les déclarations pays par pays reposent souvent sur des données de comptabilité financière[13]. Or, il existe des différences entre les règles de comptabilité financière et autres règles comptables autorisées, et les règles de déclaration fiscale, si bien que 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 de règles comptables pourraient nuire à la comparabilité de ces données entre juridictions.

- Plusieurs pays n'ont pas communiqué à l'OCDE de statistiques agrégées issues des déclarations pays par pays aux fins de la publication de cette édition des *Statistiques de l'impôt sur les sociétés*.

- Les données présentent des limites, décrites dans l'avertissement qui les accompagnent (https://www.oecd.org/fr/fiscalite/politiques-fiscales/statistiques-anonymisees-et-agregees-cbcr-avertissement.pdf). En l'absence de directives précises, il est possible que certaines EMN aient intégré des dividendes intragroupe dans leurs bénéfices, avec le risque de double comptabilisation des bénéfices qui en découle.

- Normale en comptabilité financière séparée, l'intégration des dividendes dans les bénéfices peut en revanche fausser les résultats dans le contexte de l'analyse de l'impôt sur les sociétés. À titre d'exemple, le traitement fiscal de dividendes rapatriés peut différer d'une juridiction à l'autre. Comme ils correspondent à la distribution de bénéfices après impôt, les dividendes sont souvent peu imposés voire exonérés d'impôts[14]. Certaines juridictions ont réalisé leur propre analyse pour évaluer le montant potentiel des dividendes inclus[15].

- Dans le cas des entités apatrides, la prise en compte d'entités transparentes telles que les sociétés de personnes peut entraîner une double comptabilisation du chiffre d'affaires et du bénéfice. À l'inverse, les données peuvent impliquer 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 non assujetties à l'IS, comme les fonds de pension ou les hôpitaux universitaires, sont tenues de déposer une déclaration pays par pays et sont donc prises en compte dans les statistiques agrégées, sauf indication contraire. La prise en compte de ces sociétés pourrait fausser la relation entre bénéfices et impôts.

Certaines de ces limites ont déjà été éliminées grâce à la révision des instructions. 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 et précisent désormais que les dividendes intragroupe ne doivent pas être intégrés dans les bénéfices. Néanmoins, en raison d'un décalage avec les juridictions au niveau de la révision des instructions et entre la révision et les déclarations, il faudra probablement plusieurs années pour que ces mesures se

QUALITE DES DONNEES

traduisent par une véritable amélioration de la qualité 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)[16], réexamen qui pourrait conduire à l'avenir à la collecte d'informations plus détaillées par l'intermédiaire 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 chercheurs et au public de mieux comprendre les activités des EMN au niveau mondial et les phénomènes de BEPS, continuent de s'accroître au fil du temps.

Outre les limites mentionnées ci-dessus, plusieurs raisons imposent de rester prudent avant de tirer des conclusions des données issues des déclarations pays par pays :

- Les variations et les tendances potentielles en matière de pratiques de BEPS sont impossibles à déceler à partir de données se rapportant à une seule année.
- À court terme, les échantillons 2016, 2017 et 2018 se prêtent mal à des comparaisons, par exemple parce qu'un système de dépôt volontaire a pu être remplacé par un système de dépôt obligatoire et en raison d'écarts dans l'exercice fiscal couvert[17]. À plus long terme, les modifications apportées aux instructions se traduiront par une évolution du traitement de certaines variables, comme les bénéfices, ce qui limitera également la possibilité de comparer ces variables dans le temps.
- Même lorsque l'on disposera d'années supplémentaires de données, divers événements extérieurs sont susceptibles d'influer sur ces données (COVID-19, « *Tax Cuts and Jobs Act* – TCJA », adoptée aux États-Unis en 2017, par exemple) et risquent de compliquer l'examen des effets des mesures visant à combattre le phénomène de BEPS.
- La mise en œuvre de ces mesures prend du temps et leurs effets ne se font parfois sentir qu'après plusieurs années.

13. 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.
14. Dans l'Union européenne, la directive du Conseil 2011/96/UE limite la capacité des États membres d'imposer les dividendes versés. L'objectif est 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.
15. Les analyses spécifiques réalisées par l'Irlande, l'Italie, les Pays-Bas, le Royaume-Uni et la Suède sont disponibles aux adresses suivantes – Irlande : https://oe.cd/3Ko ; Italie : https://oe.cd/3Kp ; Pays-Bas : https://oe.cd/3Kn ; Royaume-Uni : https://oe.cd/3Kr ; Suède : https://oe.cd/3Kq.
16. Rapport sur l'Action 13 du BEPS (https://www.oecd.org/fr/fiscalite/documentation-des-prix-de-transfert-et-aux-declarations-pays-par-pays-action-13-rapport-final-2015-9789264248502-fr.htm). 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.
17. Les données 2017 et les séries ultérieures se rapportent à des exercices clos entre le 1er janvier et le 31 décembre de l'année considérée alors que les données 2016 sont issues de déclarations pays par pays couvrant des exercices qui commencent entre le 1er janvier et le 1er juillet 2016.

OBSERVATIONS D'ORDRE GENERAL SUR LES DONNEES TIREES DES DECLARATIONS PAYS PAR PAYS

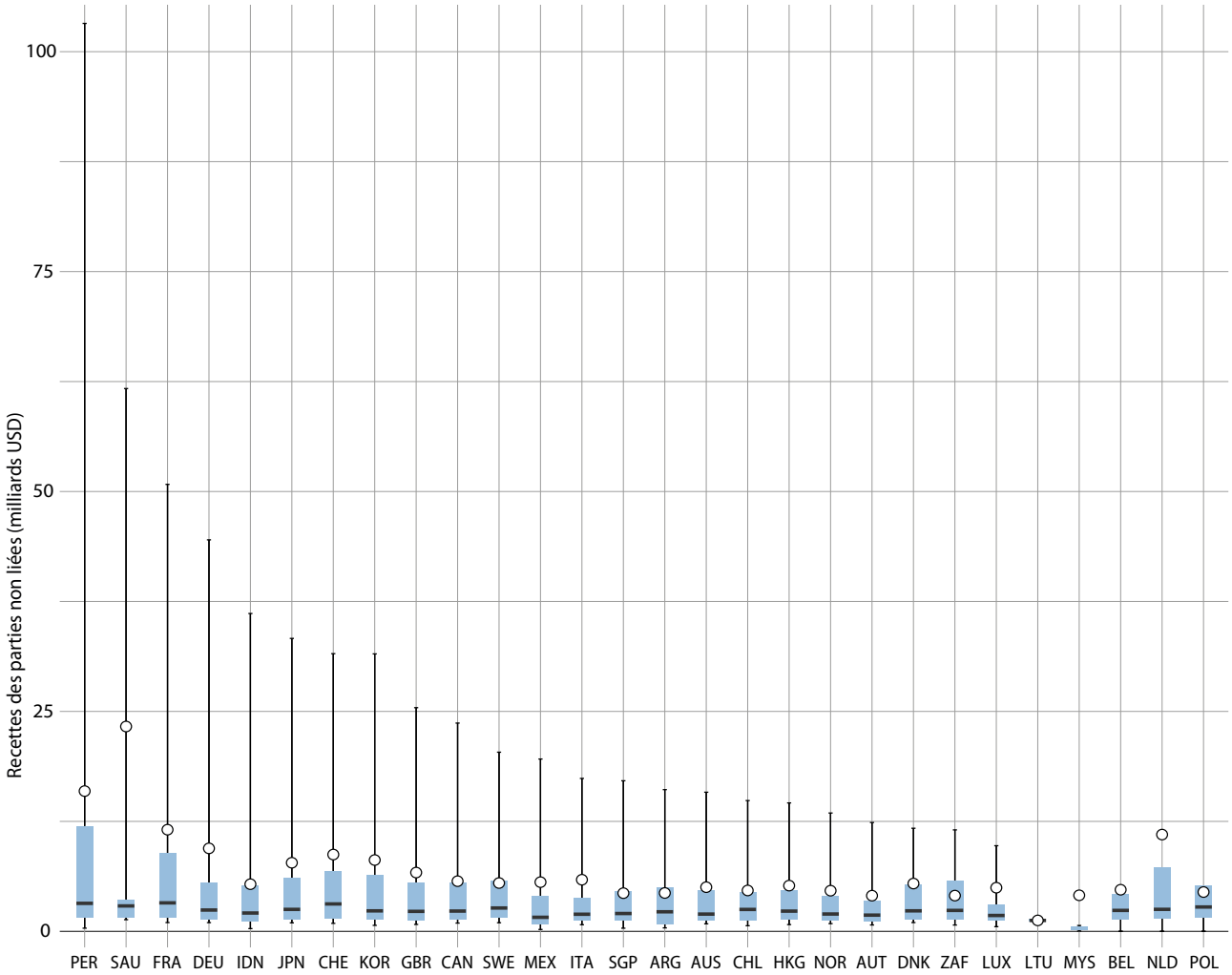
Les statistiques descriptives suivantes apportent un éclairage sur certains aspects importants des données issues des déclarations pays par pays pour 2018 :

- **Les données anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays donnent une idée générale du lieu où les groupes d'EMN ont leur siège.** Le tableau 1 montre que, parmi les pays qui ont communiqué leurs données, les États-Unis et le Japon accueillent près de 40 % des sièges des EMN de l'échantillon. Le nombre d'EMN ayant fait l'objet d'une déclaration varie considérablement d'une juridiction à l'autre, allant de deux, au Panama, à 1 641, aux États-Unis. Le nombre médian par juridiction s'établit à 69.

- **La taille des groupes d'EMN varie au sein de l'échantillon, qui comprend un petit nombre de groupes relativement grands.** Le graphique 16 montre les points de la distribution du chiffre d'affaires avec des parties non liées des groupes d'EMN ayant leur siège dans l'une des juridictions déclarantes. Dans l'ensemble des juridictions, la taille moyenne des EMN en termes de chiffre d'affaires avec des parties non liées est nettement plus élevée que la taille médiane, ce qui signifie que les groupes d'EMN de relativement grande taille sont peu nombreux dans l'échantillon.

- **Les EMN nationales et étrangères représentent une part importante des recettes de l'impôt des sociétés dans plusieurs juridictions**. Le graphique 17 indique

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

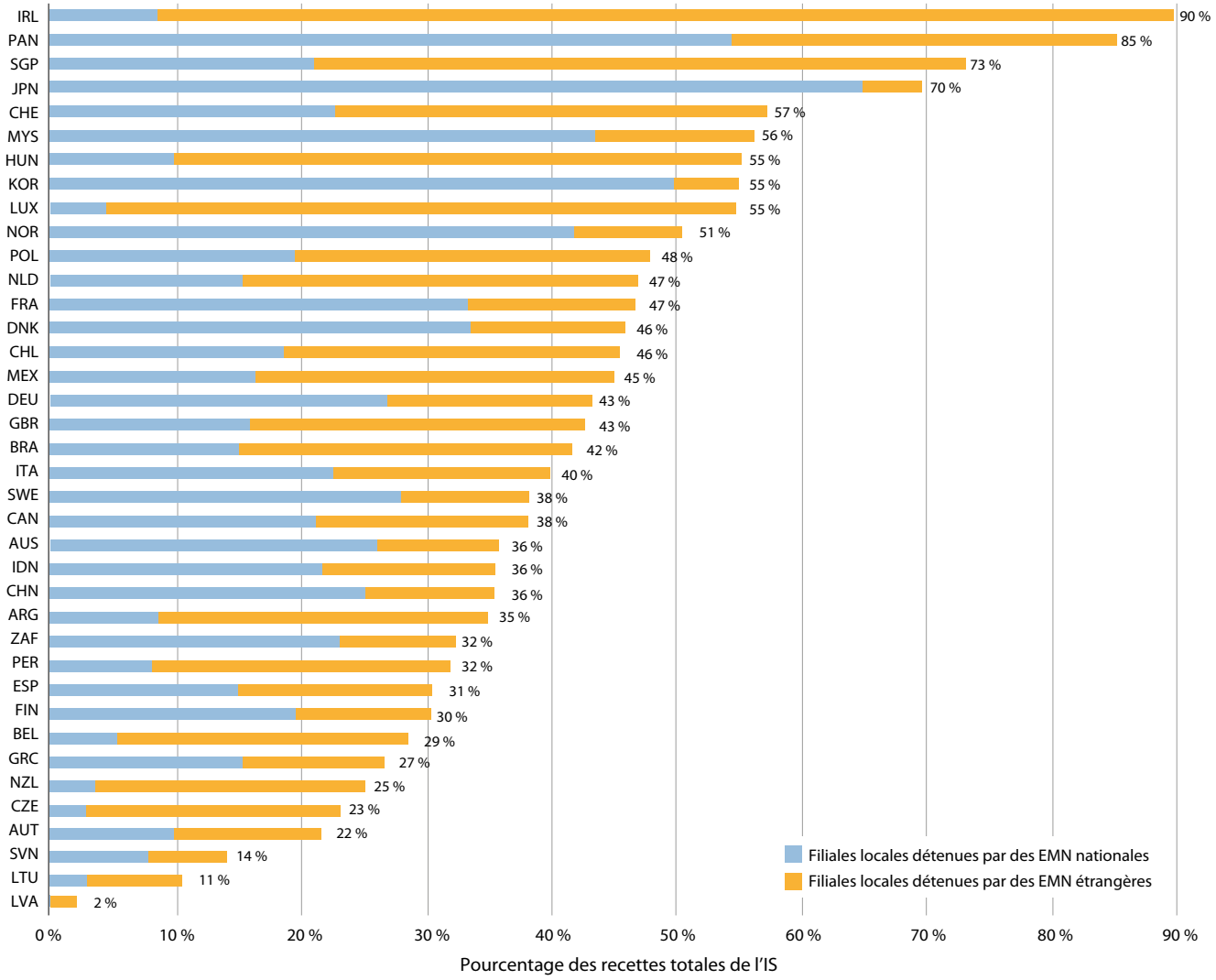


Note : Le point blanc représente la valeur moyenne (calculée en divisant les totaux par le nombre de déclarations pays par pays), les rectangles bleus sont délimités par le 25e et le 75e centiles et représentent donc 50 % de l'échantillon au sein de chaque juridiction. La barre noire horizontale correspond 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, 2018

le total de l'impôt calculé à partir des statistiques des déclarations pays par pays et exprimé en pourcentage du total des recettes de l'impôt sur les sociétés au niveau national tel qu'il ressort de la Base de données mondiale des statistiques des recettes publiques. Il permet d'examiner le poids relatif de la contribution fiscale des EMN nationales et étrangères, d'après des données de 2018[18].

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



Note : Les pourcentages ci-dessus correspondent au montant total de l'impôt dû, tel qu'il ressort des statistiques établies à partir des déclarations pays par pays, divisé 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 provenant des EMN, nationales ou étrangères, en pourcentage du total des recettes, étant entendu que les juridictions sont classées selon la contribution totale des EMN au total des recettes de l'IS. En raison de décalages temporels potentiels dans la comptabilisation des paiements fiscaux entre les impôts dus indiqués dans les déclarations pays par pays et les recettes fiscales comptabilisées dans les Statistiques des recettes publiques, les pourcentages ont une valeur indicative. Les recettes provenant des EMN étrangères correspondent à la somme des impôts dus déclarés dans la juridiction par les EMN ayant leur siège dans d'autres juridictions. Elles 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 l'Arabie saoudite, les Bermudes, les Îles Caïmanes, Hong Kong, Chine, l'Île de Man, l'Inde et la Roumanie sont manquantes parce que ces juridictions ne sont pas couvertes dans l'édition 2018 de la Base de données mondiale des statistiques des recettes publiques de l'OCDE. Pour les États-Unis, la part des recettes provenant des EMN dans le total des recettes fiscales n'est pas présentée dans ce graphique parce que l'introduction d'une taxe transitoire unique dans le cadre de la Tax Cuts and Jobs Acts de 2017 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 la classe pas dans les recettes de l'IS (https://www.bea.gov/help/faq/1293). Par conséquent, la part des impôts sur les bénéfices dus dans les recettes de l'IS aux États-Unis serait artificiellement gonflée dans les données des déclarations pays par pays et ne serait pas représentative de la contribution fiscale des EMN aux recettes de l'IS en 2018. 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. Dans la loi autrichienne transposant la directive européenne applicable, l'expression « impôts sur les bénéfices dus » a été traduite par « impôts sur les bénéfices restant dus ». Comme ce terme renvoie à la structure du système autrichien de paiement de l'impôt sur les sociétés, qui prévoit un règlement en plusieurs échéances, il est possible que les informations communiquées reflètent incomplètement l'impôt. Il s'ensuit que l'impôt sur les sociétés des filiales autrichiennes appartenant à des EMN nationales est peut-être sous-estimé.

Source : Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2018, et Base de données des statistiques des recettes publiques de l'OCDE.

18. Les contributions des EMN étrangères pourraient être sous-estimées pour deux grandes raisons : premièrement, certaines juridictions fournissent des données dont la ventilation géographique est limitée ; 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 DES DONNÉES PROVENANT DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS

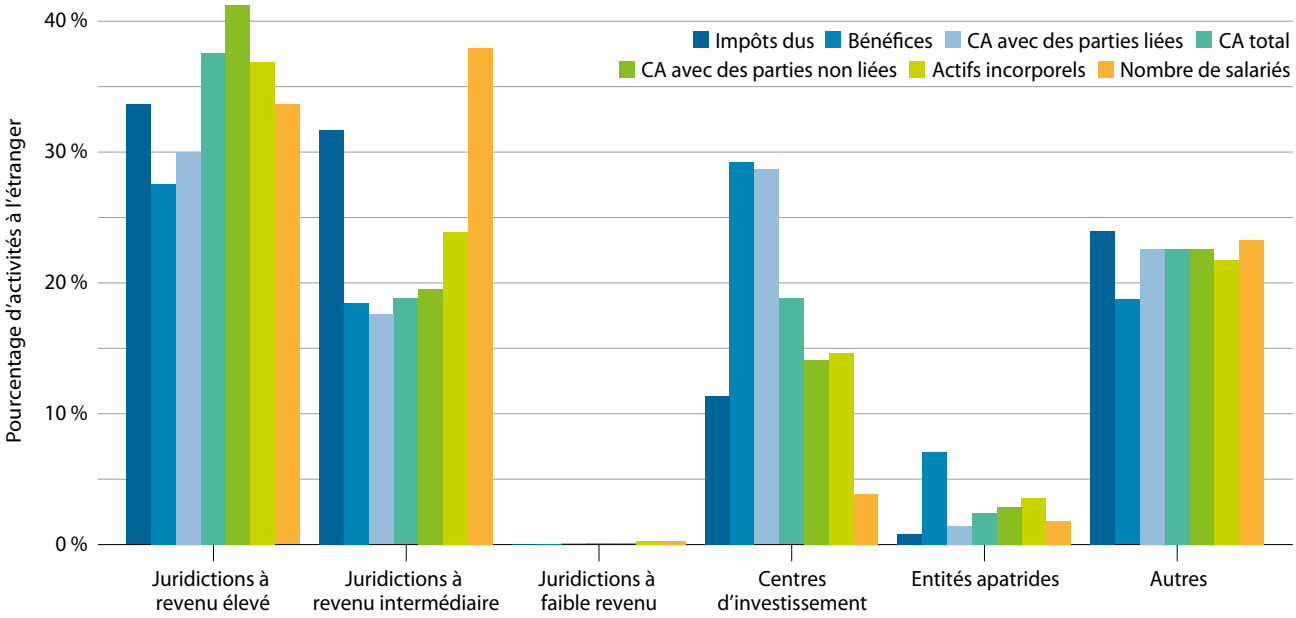
La troisième série de données anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays (2018) apporte un nouvel éclairage sur les pratiques de BEPS.

En raison des limites inhérentes aux données figurant dans les déclarations pays par pays (encadré 12), la plus grande prudence est de rigueur lorsque l'on tente de tirer de ces données des conclusions sur les pratiques de BEPS, d'autant plus que cette année est seulement la troisième pour laquelle on dispose de données anonymisées et agrégées. Trois années de données ne peuvent apporter qu'un éclairage très limité sur les variations et les tendances potentielles en matière de pratiques de BEPS. À cela s'ajoute que la comparabilité entre l'échantillon 2016 et les échantillons 2017 et 2018 est limitée parce que certains pays sont passés d'un mécanisme de dépôt volontaire à un mécanisme de dépôt obligatoire et en raison de différences au niveau des exercices couverts (voir encadré 12).

Ces réserves mises à part, cette troisième série de statistiques issues des déclarations pays par pays fournit quelques indications sur le phénomène BEPS :

- **On observe un décalage entre le lieu où les bénéfices sont déclarés et celui où sont exercées les activités économiques.** Les données révèlent d'importants écarts dans la répartition, entre les groupes de juridictions, des effectifs, des actifs corporels et des bénéfices[19]. Le graphique 18 présente la répartition des activités étrangères des EMN entre les groupes de juridictions[20]. À titre d'exemple, les pays à revenu élevé et à revenu intermédiaire représentent une part plus importante du total des effectifs (respectivement 34 % et 38 %) et

GRAPHIQUE 18. **Part des activités des EMN étrangères par groupe de juridictions**



Note : Le montant des bénéfices peut inclure dans certains cas des dividendes intragroupe, et donc être surestimé. 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 des 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). « Autres » désigne des groupements géographiques agrégés. .

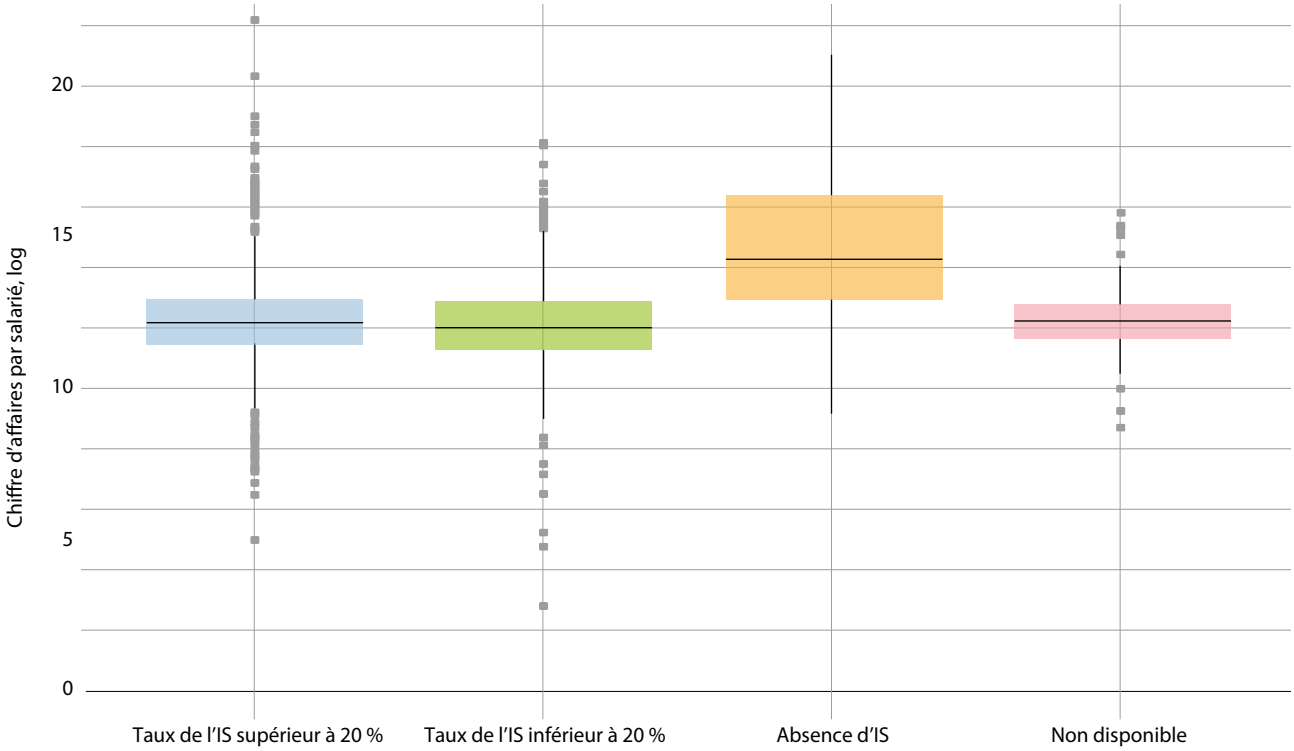
Source : Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2018

19. Comme indiqué dans l'encadré 12 et 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. Pour évaluer l'ampleur potentielle des dividendes inclus dans les bénéfices, il est possible de consulter des analyses par pays 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.

20. Les juridictions, regroupées selon la classification de la Banque mondiale (revenu élevé, revenu intermédiaire et faible revenu), se répartissent comme suit : 61 juridictions à revenu élevé, 104 juridictions à revenu intermédiaire et 29 juridictions à faible revenu. Les centres d'investissement sont définis comme des juridictions où le total de l'investissement direct étranger (IDE) entrant représente plus de 150 % du PIB : Anguilla ; Bahamas ; Barbade ; Bermudes ; Îles Vierges britanniques ; Îles Caïmanes ; Chypre ; Gibraltar ; Guernesey ; Hong Kong, Chine ; Hongrie ; Île de Man ; Iles Marshall ; Irlande ; Jersey ; Libéria ; Luxembourg ; Malte ; Maurice ; Mozambique ; Pays-Bas ; Puerto Rico ; Singapour et Suisse.

21. 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 le taux de l'IS combiné. Dans la catégorie « Taux de l'IS supérieur à 20 % », les taux vont de 21 % à 48.3 % ; dans la catégorie « Taux de l'IS inférieur ou égal à 20 % », ils sont compris entre 10% et 20 %. La boîte à moustaches représente la distribution de la transformation logarithmique du chiffre d'affaires par employé (USD) au sein de chaque fourchette de taux légal de l'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, séparées par une distance correspondant à 1.5 fois l'écart interquartile (écart entre le 25e et le 75e centile) ; tous les points des valeurs périphériques sont représentés séparément.

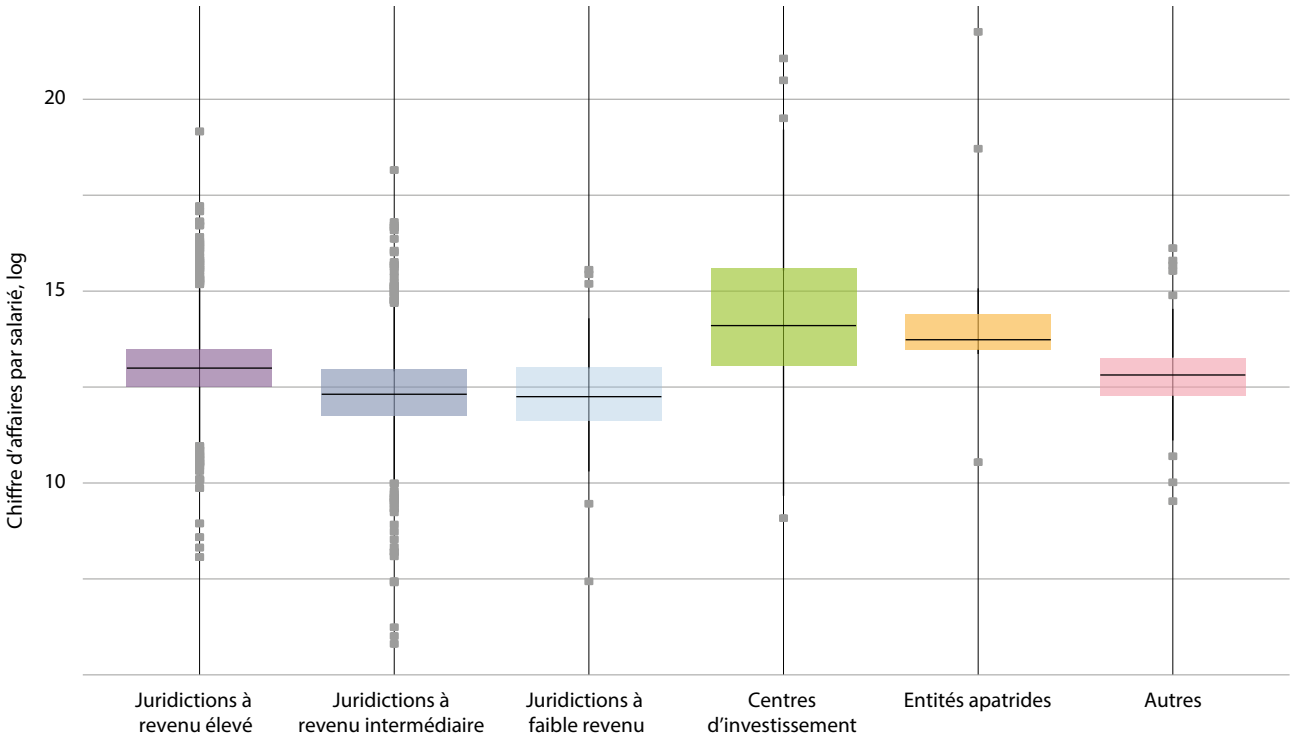
Source : Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2018

du total des actifs corporels (respectivement 37 % et 24 %) que des bénéfices (respectivement 27 % et 18 %). À l'inverse, dans les centres d'investissement, en moyenne, la part des bénéfices est relativement élevée (29 %), comparativement à celle des effectifs (4 %) et des actifs corporels (15 %). Les juridictions à revenu élevé, les juridictions à revenu intermédiaire et les centres d'investissement représentent respectivement 33 %, 31 % et 11 % des impôts dus[21].

- **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.** Les graphiques 19 et 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. À noter que pour des raisons graphiques, ce sont les logarithmes des valeurs réelles qui sont représentés, les niveaux constatés dans les centres d'investissement et les juridictions où le taux de l'IS est nul étant beaucoup plus élevés que dans les autres groupes de pays. La valeur médiane du chiffre d'affaires par salarié dans les juridictions où le taux de l'IS est nul est légèrement supérieur à 2 millions USD, contre 295 000 USD dans celles où le taux d'imposition est inférieur à 20 pour cent et 340 000 USD dans celles où le taux est supérieur à 20 %. Dans les centres d'investissement, le chiffre d'affaires médian par salarié s'établit à 1.5 million USD, tandis qu'il s'élève à 485 000 USD, 225 000 USD et 208 000 USD respectivement dans les juridictions à revenu élevé, à revenu intermédiaire et à faible revenu. S'il est possible que ces chiffres reflètent des différences d'intensité capitalistique ou de productivité des travailleurs, ils pourraient également être le signe 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 de la part du chiffre d'affaires des parties liées dans le chiffre d'affaires total, par groupe de juridictions. En moyenne, cette part 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 réalisé avec des parties liées représente 35 % du total du chiffre d'affaires, contre environ 15 % en moyenne dans les pays à revenu élevé, à revenu intermédiaire et à faible revenu. Quoiqu'un niveau élevé de chiffre d'affaires avec 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.

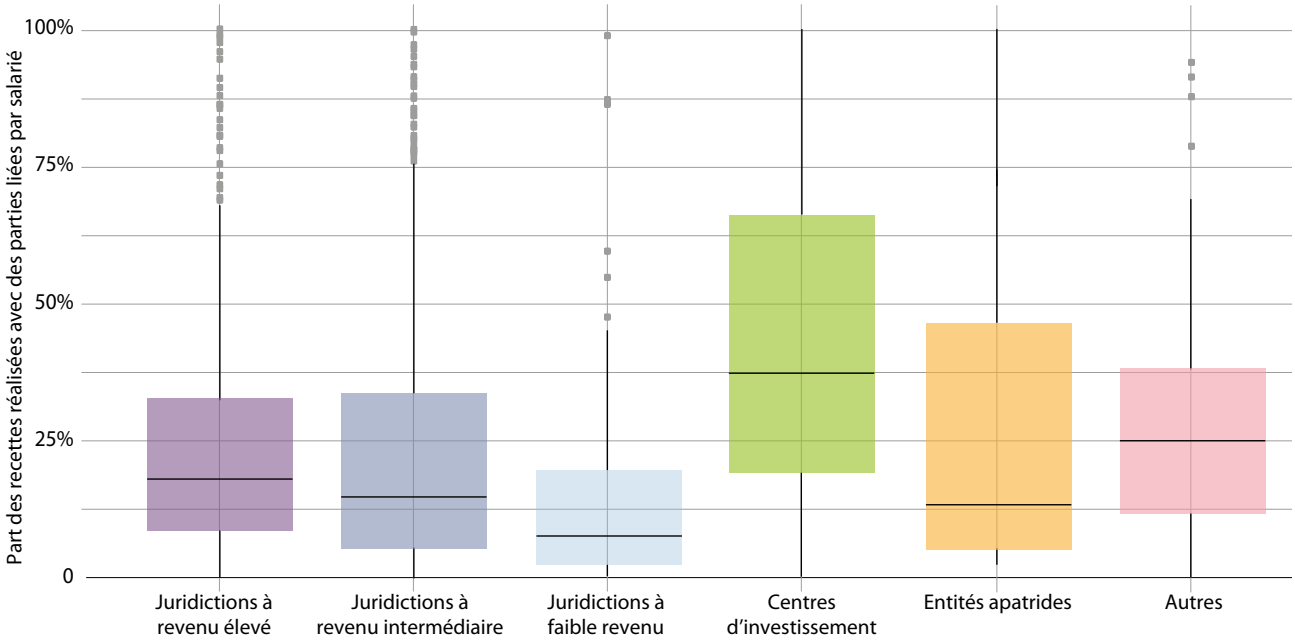
GRAPHIQUE 20. **Distribution du chiffre d'affaires moyen par salarié au sein des différents groupes de juridictions**



Note : La boîte à moustaches représente la distribution de la transformation logarithmique 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 juridictions. La barre noire horizontale correspond à la médiane (50e centile). Les deux moustaches représentent les valeurs extrêmes, séparées par une distance correspondant à 1.5 fois l'écart interquartile (écart entre le 25e et le 75e centile) ; tous les points des valeurs périphériques sont représentés séparément. « Autres » désigne des groupements géographiques agrégés.

Source : Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2018

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

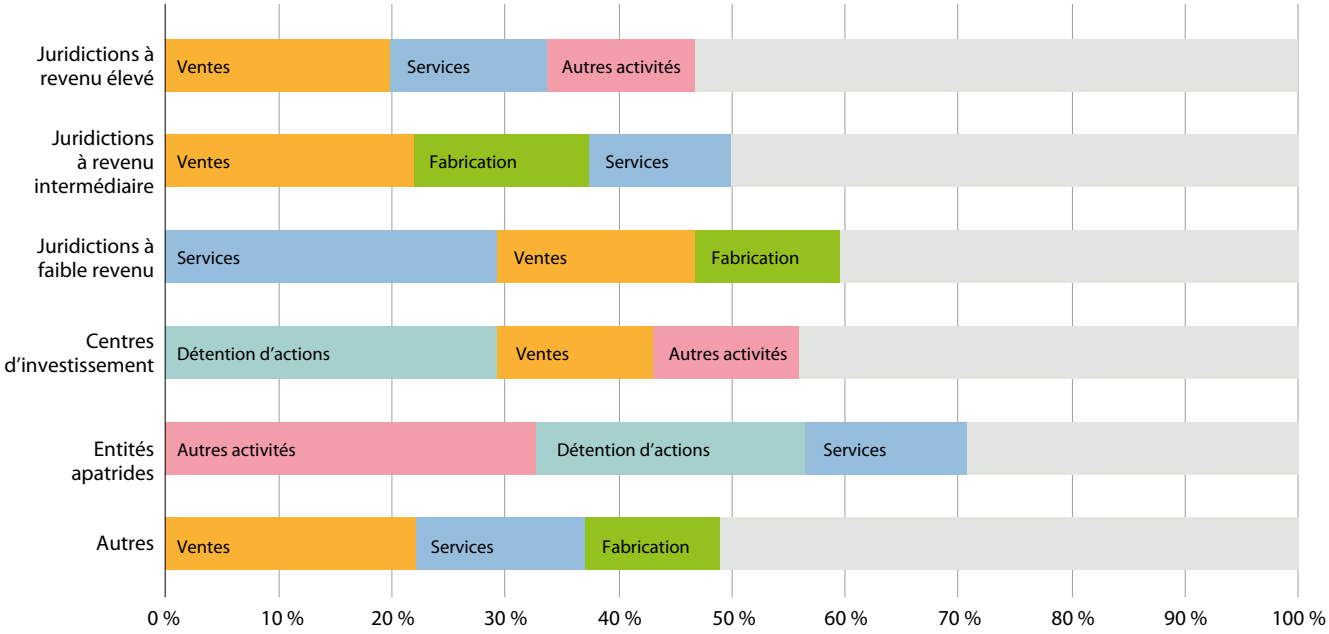


Note : La boîte à moustaches représente la distribution du chiffre d'affaires réalisé avec des parties liées en pourcentage du chiffre d'affaires total dans chaque groupe de juridictions. Les rectangles sont délimités par le 25e et le 75e centiles, et représentent donc 50 % de l'échantillon au sein de chaque groupe de pays. La barre noire horizontale correspond à la médiane (50e centile). Les deux moustaches représentent les valeurs extrêmes, séparées par une distance correspondant à 1.5 fois l'écart interquartile (écart entre le 25e et le 75e centile) ; tous les points des valeurs périphériques sont représentés séparément. « Autres » désigne des groupements géographiques agrégés.

Source : Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2018

- **La composition de l'activité varie selon les groupes de juridictions.** Le graphique 22 présente la part des activités principales dans 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 d'actions », qui englobe également d'autres instruments de fonds propres, domine 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 avec des parties liées, une telle concentration peut aussi s'expliquer par des accords commerciaux réels.

GRAPHIQUE 22. **Trois principales activités exercées dans les différents groupes de juridictions**



Note : Ces pourcentages sont calculés en divisant le chiffre correspondant à chaque activité exercée dans un groupe de juridictions par le nombre total d'activités exercées dans ce groupe lorsque les données sont disponibles. 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-développement ; détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle ; achats ou approvisionnement ; fabrication ou production (fabrication) ; ventes, commercialisation ou distribution (ventes) ; services administratifs, de gestion ou de soutien ; fourniture de services à des parties non liées (services) : financement interne du groupe ; 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 ; le financement interne du groupe ; et les activités de recherche-développement.

Source : Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2018

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

La publication des données agrégées et anonymisées tirées des déclarations pays par pays offre une nouvelle source d'informations importante sur les EMN et leurs activités mondiales. La dernière série de données couvre un champ plus large et offre une désagrégation plus fine, et cette amélioration de la couverture et de la qualité devrait se poursuivre au fil des éditions, à mesure que les EMN améliorent la cohérence de leurs déclarations, que les juridictions harmonisent 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 se résolvent.

Quoi qu'il en soit, cette troisième série fournit un éclairage important sur les activités mondiales des EMN. Elle montre qu'en 2018, il existait un décalage entre les bénéfices et l'activité économique, et une variation des activités et du chiffre d'affaires avec des parties liées qui évoque 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 2018, ces données témoignent de la nécessité de continuer à rechercher des solutions aux problèmes de BEPS qui subsistent à travers une action multilatérale. De plus, elles montrent qu'il faut continuer à mesurer et à suivre les pratiques de BEPS et à améliorer les données issues des déclarations 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 propriété intellectuelle

La *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés* présente également des informations sur les régimes de propriété intellectuelle (régimes de PI). De nombreuses juridictions se sont dotées de ces régimes, 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 ces régimes 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 prévue par le standard minimum de l'Action 5 du BEPS exige désormais de n'octroyer les avantages fiscaux visant les 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.

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 %.

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

Les régimes de 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 « mixtes » : ils 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 60 régimes de PI répertoriés dans la base, 33 ont été examinés par le Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP) en tant que régimes de PI *stricto sensu* et 19 l'ont été en qualité de régimes « mixtes » (applicables aux revenus de la PI et à d'autres types de revenus).

Soixante régimes de PI étaient en vigueur dans 45 juridictions différentes en 2022.

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 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 étaient exacts en novembre 2022. Les modifications des régimes qui ont été décidées en 2022 mais ne prendront effet qu'en 2023 ne sont pas recensées dans cette édition de la base de données.

Les informations présentées dans cette édition décrivent les grandes lignes des régimes de PI en vigueur en 2022. Les prochaines éditions tiendront compte des effets de ces régimes dans l'analyse des taux effectifs d'imposition des sociétés.

STATUT DES RÉGIMES DE PROPRIÉTÉ INTELLECTUELLE

À partir de leurs caractéristiques, les régimes de PI sont qualifiés de : dommageables (parce qu'ils ne sont pas conformes à l'approche du lien), non dommageables (ils sont conformes à l'approche du lien et satisfont à d'autres critères du processus d'examen) ou potentiellement dommageables (ils ne sont pas conformes à l'approche du lien et/ou à d'autres critères du processus d'examen, mais leurs effets économiques n'ont pas encore été évalués). Le processus d'examen par les pairs se poursuit et en 2022, 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) ». Ceux qui étaient déjà fermés à de nouveaux adhérents en 2022 (d'après les résultats des examens par les pairs approuvés par le Cadre inclusif en novembre 2022) apparaissaient avec le statut « supprimé » dans la base de données, bien que les avantages correspondants puissent continuer d'être accordés pendant un certain temps aux entreprises déjà couvertes par le régime. Dans la plupart des cas, ce maintien des droits prendra fin le 30 juin 2023. Trois régimes de PI ont été supprimés en 2022.

La *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés* renseigne sur 60 régimes de PI en place dans 45 juridictions différentes en 2022. Quarante-et-un régimes au total ont été jugés non dommageables, dont 24 après avoir été modifiés pour tenir compte du standard minimum de l'Action 5. Un régime (à Trinité-et-Tobago) a été jugé dommageable. Huit sont en cours de modification ou de suppression parce qu'ils n'étaient pas conformes au standard minimum de l'Action 5 du BEPS, et quatre autres 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 répartis dans trois grandes catégories : brevets, logiciels et catégorie 3. Ce sont les seules catégories d'actifs qui peuvent prétendre à des avantages tout en étant conformes au 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, les actifs éligibles à ce régime ne peuvent pas relever des trois catégories autorisées.

Sur les 41 régimes jugés non dommageables, tous couvrent les brevets, 30 les logiciels et 15 des actifs appartenant à la catégorie 3. Les neuf régimes qui sont en cours de suppression ou de modification ne restreignent pas le type de revenu pouvant prétendre à un taux réduit, encore que dans certains cas, ils ne s'appliquent qu'à certains secteurs d'activité ou types de revenu.

La réduction du taux d'imposition des revenus de la 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.

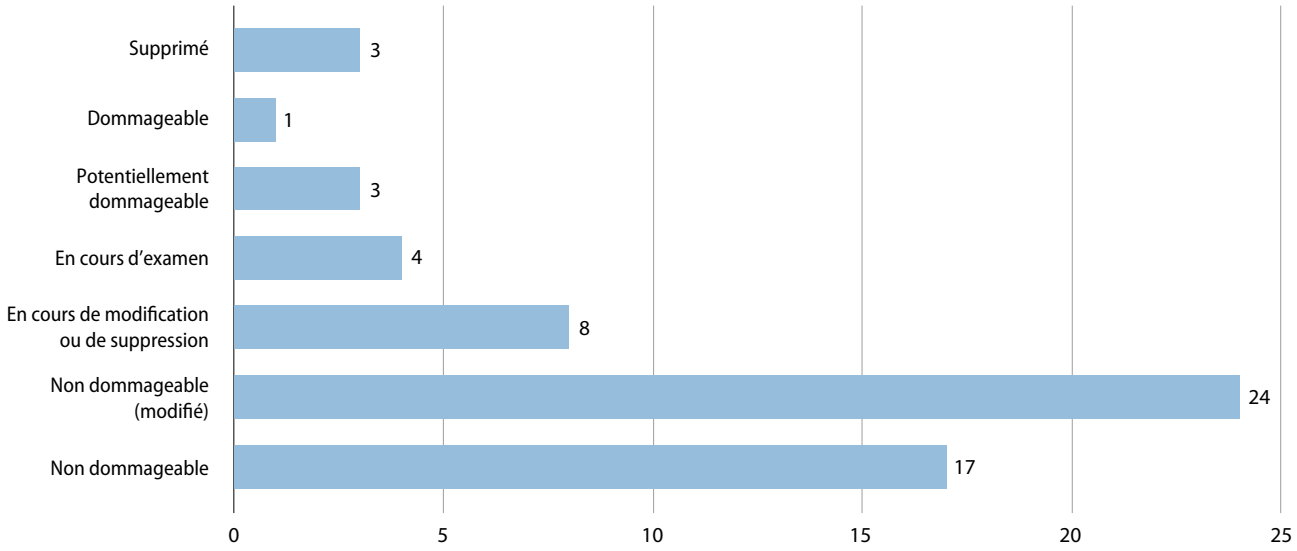
Sur les 41 régimes jugés non dommageables, l'avantage fiscal accordé va d'une exemption intégrale à un allégement d'environ 40 % du taux d'imposition normalement applicable. L'allégement le plus fréquent atteint 50 %. Les taux réduits s'échelonnent entre 0 % (dans dix juridictions) et 18.75 % (le régime 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 %). Sept des huit régimes en passe d'être modifiés ou supprimés

Les taux réduits prévus par les régimes de PI non dommageables s'échelonnaient entre 0 % et 18.75 % en 2022. La réduction de taux prévue par les régimes de PI non dommageables s'échelonne entre environ 40 % et 100 % (exonération d'impôt intégrale).

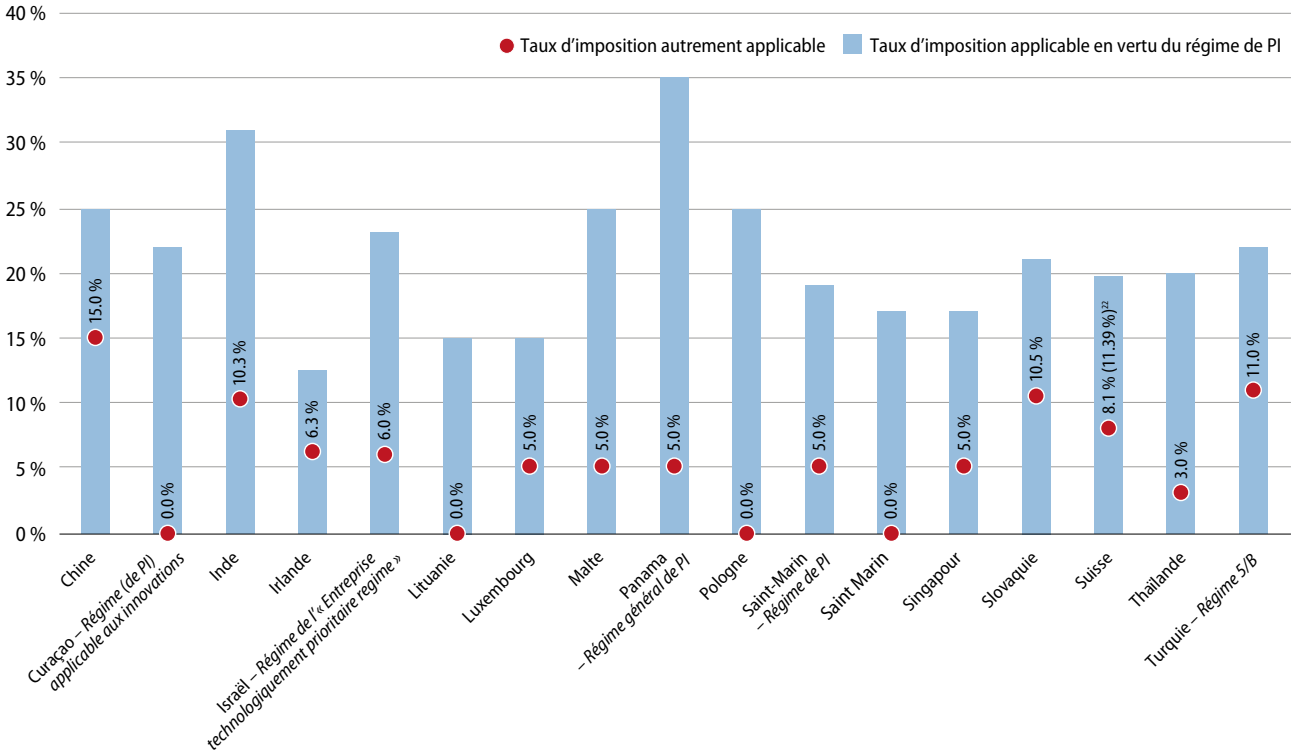
exonèrent l'intégralité des revenus de la PI et le quatrième offre un abaissement du taux d'imposition auquel ils sont soumis de 20 à 5 %.

Les graphiques 24 et 25 montrent, pour chacun des 41 régimes de PI non dommageables, le taux réduit le plus bas accordé par le régime et le taux d'imposition qui s'appliquerait en son absence. Le graphique 24 présente les régimes jugés « non dommageables » et le graphique 25 les régimes qui ont été modifiés afin de ne plus être plus jugés dommageables. Le taux d'imposition qui s'appliquerait en l'absence du régime désigne en général le taux normal légal de l'IS, mais n'inclut pas nécessairement certaines surtaxes ou certains impôts prélevés par les administrations infranationales. À l'instar du taux réduit, il peut aussi varier à l'intérieur d'une fourchette, par exemple si le taux normal légal dépend du montant des bénéfices. Aussi, les taux d'imposition qui figurent dans le graphique sont représentatifs et ne reflètent pas précisément l'intégralité des réductions d'impôt offertes dans chacun des régimes de PI.

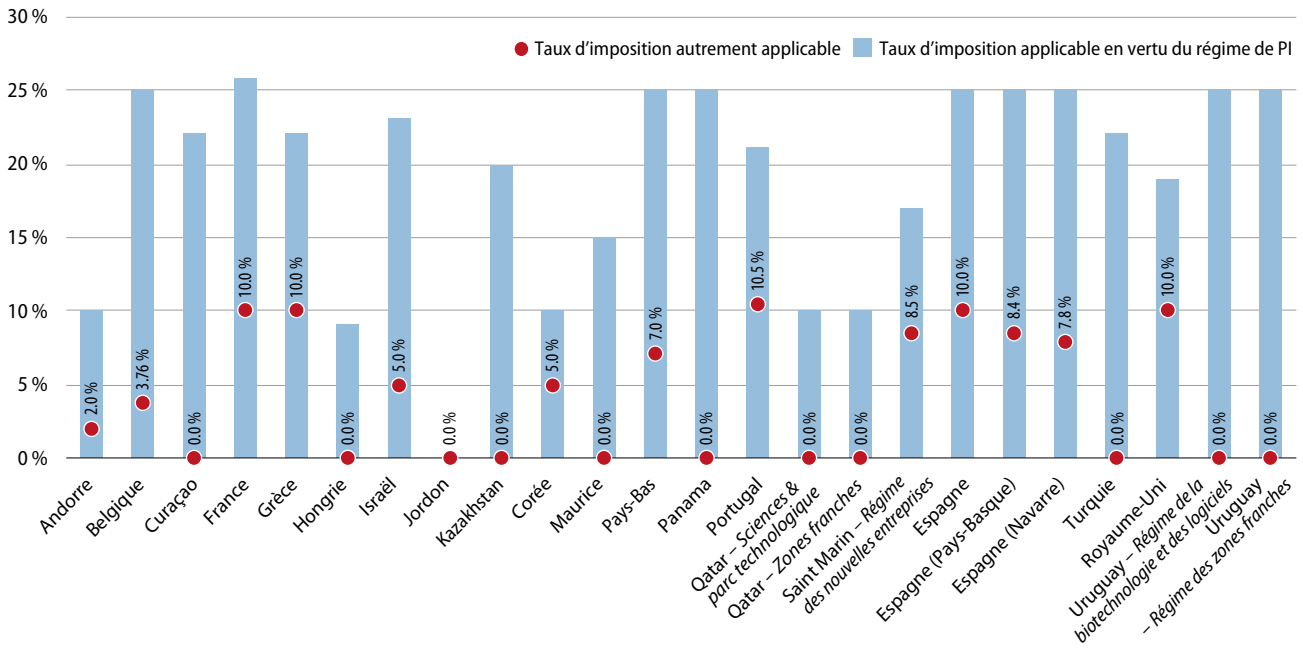
GRAPHIQUE 23. **Statut des régimes de propriété intellectuelle en vigueur en 2022**



GRAPHIQUE 24. **Taux réduits prévus par les régimes de PI non dommageables (modifiés), 2022**



GRAPHIQUE 25. **Taux réduits accordés par les régimes de PI non dommageables, 2022**



Taux des retenues à la source

Des impôts sont retenus à la source lorsque les entreprises effectuent des paiements à d'autres entités ou à des personnes physiques, nationales ou étrangères, par exemple sous la forme de dividendes, d'intérêts et de redevances. Les pouvoirs publics prélèvent ces impôts au taux légal ou au taux préférentiel prévu par une convention fiscale et exigent que les entreprises retiennent une fraction de ces paiements transfrontaliers au titre de la retenue à la source.

Les données relatives aux retenues à la source peuvent être utilisées pour mieux comprendre les décisions des EMN en matière d'investissement, de rapatriement, de structures financières et organisationnelles et autres questions en lien avec la politique fiscale. À titre d'exemple :

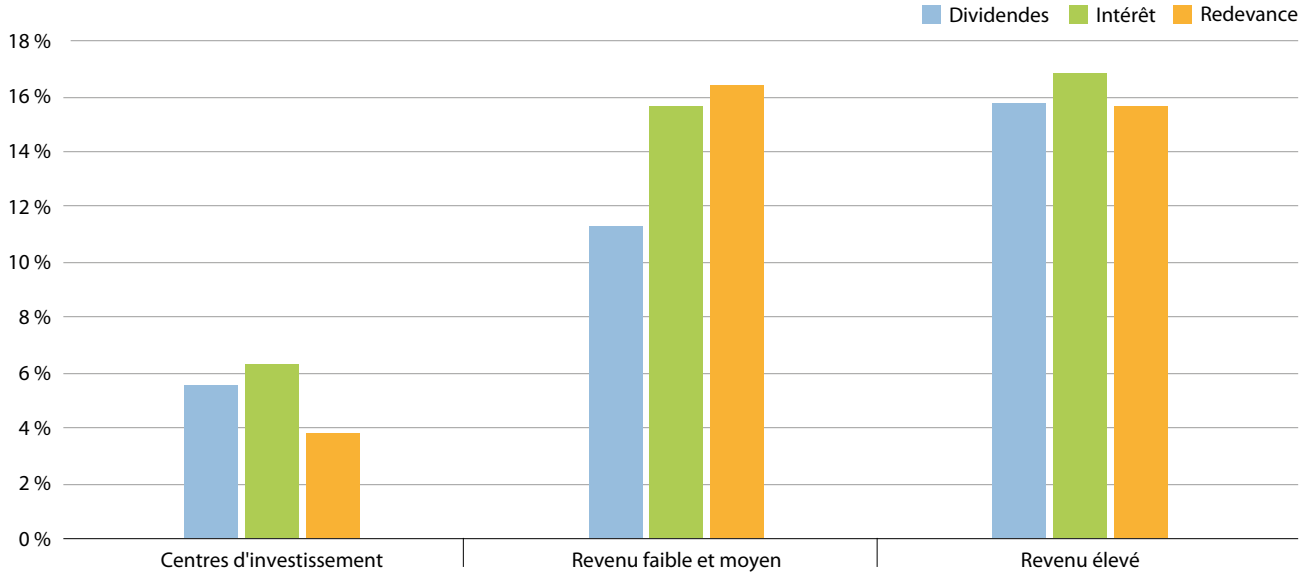
- les retenues à la source augmentent le coût du rapatriement des bénéfices réalisés à l'étranger, ce qui peut peser sur les décisions d'investissement des entreprises à la marge extensive (décisions d'investissement reposant sur un arbitrage entre deux ou plusieurs projets) ;
- les différences entre le taux de la retenue appliqué aux intérêts et celui appliqué aux dividendes, au sein d'une même juridiction et entre juridictions, peut influer sur les décisions des entreprises en matière de financement ;
- les impôts prélevés sur les paiements transfrontaliers augmentent le coût du capital et peuvent donc avoir une incidence sur les investissements à la marge intensive (incitation à accroître les *investissements* déjà réalisés dans un lieu donné)[23] .

Un autre aspect important des données relatives aux retenues à la source est qu'elles peuvent aussi apporter un éclairage sur certaines stratégies de BEPS, par exemple le chalandage fiscal ou la localisation stratégique de la dette et des actifs incorporels. La publication des taux de retenue à la source dans les *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* a été envisagée dans le rapport final 2015 relatif à l'Action 11 du BEPS[24].

23. Auerbach A.J., Devereux M.P., et Simpson H. (2010). Taxing Corporate Income. *In* Institute for Fiscal Studies and J. Mirrlees (dir.. pub.). T*ax By Design: The Mirrlees Review* (pp. 837-893. Oxford, Oxford University Press.

24. OCDE (2015), Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, Action 11 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-fr

GRAPHIQUE 26 : **Taux moyen de retenue à la source sur les dividendes, intérêts et redevances**
Centres d'investissement, juridictions à revenu faible ou intermédiaire, juridictions à revenu élevé, 2022



INFORMATIONS GÉNÉRALES SUR LES DONNÉES

L'édition 2022 des *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* présente pour la première fois une série de statistiques relatives aux retenues à la source. Cette série contient le taux des retenues frappant les dividendes, les intérêts et les redevances applicable au titre de l'exercice 2022. Les données ont été recueillies par l'intermédiaire d'un questionnaire rempli par des délégués du Groupe de travail n° 2 du Cadre inclusif sur le BEPS. Si nécessaire, ces renseignements ont été complétés à l'aide de sources d'information publiques. La série contient des données sur 112 juridictions au total, dont tous les membres de l'OCDE. À noter qu'il est fréquent que les taux de retenue de référence ne soient pas applicables aux opérations transfrontalières, en particulier lorsqu'une convention fiscale a été signée entre deux juridictions.

TAUX DE LA RETENUE À LA SOURCE DANS LES DIFFÉRENTES JURIDICTIONS

Le graphique 26 présente le taux moyen normal de la retenue à la source visant les dividendes, les intérêts et les redevances dans les 112 juridictions couvertes. Celles-ci sont réparties dans trois groupes : juridictions à revenu élevé, juridictions à revenu faible ou intermédiaire, et centres d'investissement[25]. Le graphique montre que le classement des taux normaux varie d'un groupe de juridictions à l'autre. Les pays à revenu faible ou intermédiaire imposent plus les redevances, tandis que les juridictions à revenu élevé et les centres d'investissement appliquent un taux plus élevé aux intérêts. Il est notamment possible de tirer les conclusions suivantes :

- **Dividendes** : dans les juridictions à revenu élevé, le taux normal de la retenue à la source sur les dividendes s'établit à 15.7 % en moyenne, soit un taux supérieur de 4.4 points à celui pratiqué par les juridictions à revenu faible ou intermédiaire (11.3 %) et environ trois fois plus élevé que celui en vigueur dans les centres d'investissement (5.5 %).

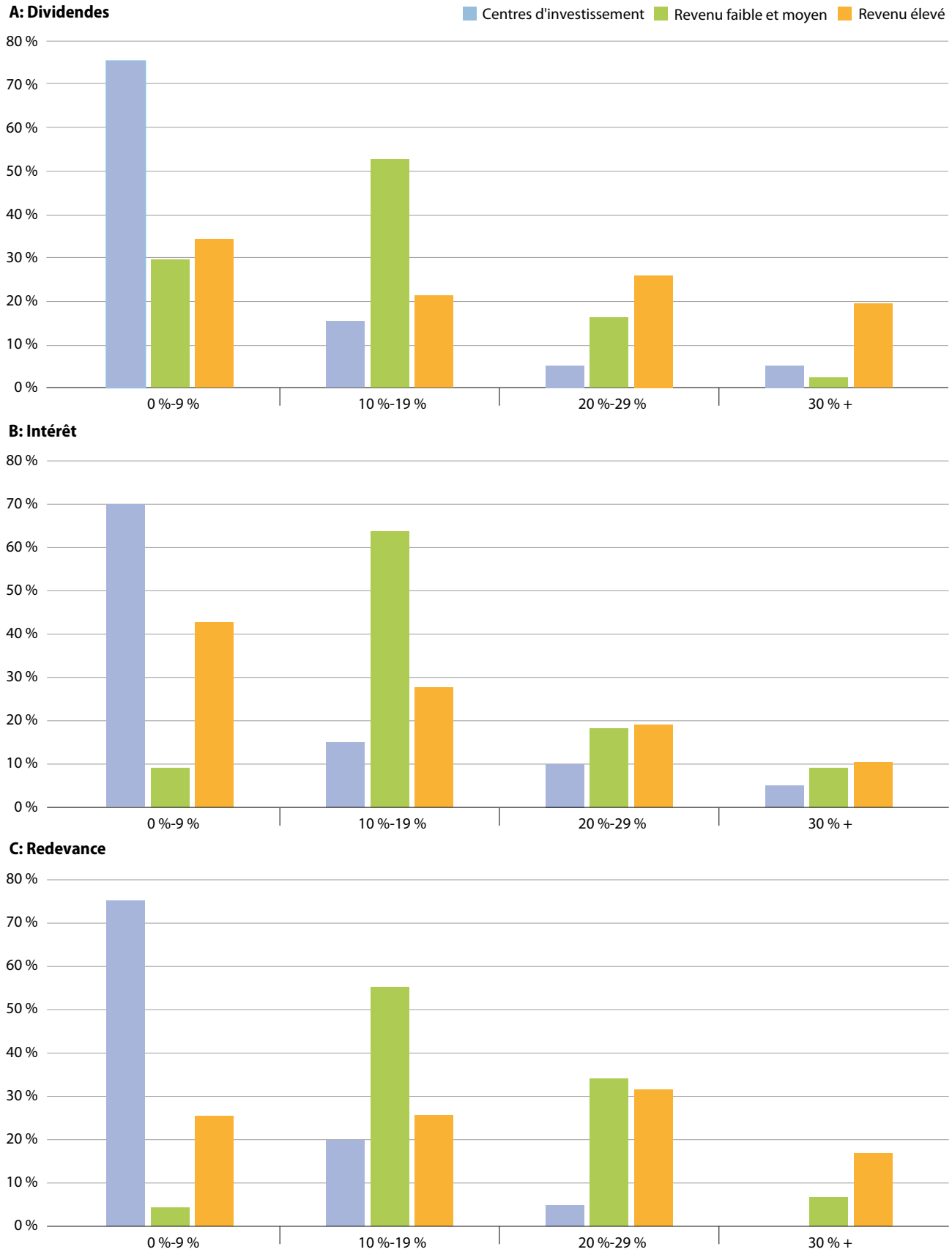
- **Intérêts** : dans les juridictions à revenu élevé, le taux normal de la retenue sur les paiements d'intérêts s'établit à 16.8 % en moyenne, contre 15.6 % dans les pays à revenu faible ou intermédiaire et 6.3 % dans les centres d'investissement.

- **Redevance**s : les redevances sont soumises à une retenue à la source au taux normal de 15.6 % en moyenne dans les juridictions à revenu élevé et de 16.3 % dans les juridictions à revenu faible ou intermédiaire. Ces taux sont beaucoup plus élevés que le taux normal moyen constaté dans les centres d'investissement (3.7 %).

Le graphique 27 présente les ratios de densité des taux de retenue à la source dans les trois groupes de juridictions pour quatre fourchettes de taux. Ces ratios renseignent sur le nombre de juridictions qui applique le taux normal dans chaque fourchette par rapport au nombre total de juridictions couvertes par la série de données (ils sont exprimés en points de pourcentage). Ils sont présentés

25. Les catégories « juridictions à revenu élevé » et à « revenu faible ou intermédiaire » reposent sur la classification de la Banque mondiale et se répartissent comme suit : 47 juridictions à revenu élevé et 44 juridictions à revenu faible ou intermédiaire. Les catégories « faible revenu » et « revenu intermédiaire » ont été fusionnées en raison du petit nombre (deux) de juridictions à faible revenu représentées dans la série de données. Le troisième groupe – les centres d'investissement – est composé des 20 juridictions dont le stock total d'IDE entrant dépasse 150 % du PIB. Montserrat ne figure pas dans la classification de la Banque mondiale et n'est donc pas pris en compte dans l'analyse présentée par les graphiques 26 et 27.

GRAPHIQUE 27: **Ratios de densité des taux de retenue à la source : dividendes, intérêts et redevances**
Centres d'investissement, juridictions à revenu faible ou intermédiaire, juridictions à revenu élevé, 2022



séparément pour chaque groupe de juridictions et pour chaque type de paiement transfrontalier. La **partie A** du graphique 27 présente la répartition des ratios pour les retenues pratiquées sur les paiements transfrontaliers de dividendes. Les trois quarts des centres d'investissement représentés dans la série de données prélèvent la retenue à la source à un taux normal inférieur à 10 %. C'est le cas, entre autres, d'Anguilla (0 %), de Chypre (0 %) et de Singapour (0 %). Quelque 15 % pratiquent une retenue à un taux normal compris entre 10 % et 20 %.

Parmi les autres juridictions figurent l'Irlande et la Suisse, qui soumettent les dividendes à une retenue au taux normal de 25 % et 35 % respectivement. Plus de la moitié des juridictions à revenu faible ou intermédiaire soumettent les dividendes à un taux normal compris entre 10 % et 20 %. Treize des 44 juridictions appartenant à ce groupe appliquent un taux normal inférieur à 10 % ; c'est en particulier le cas du Brésil (0 %) et du Pérou (5 %). La Jamaïque est la seule juridiction de ce groupe à soumettre les dividendes à un taux normal supérieur à 30 % (33.3 %). Une grande partie des juridictions à revenu élevé (environ un tiers) appliquent un taux normal inférieur à 10 %. C'est le cas du Royaume-Uni (0 %), de la Grèce (5 %) et de l'Uruguay (7 %), entre autres. Chacune des trois autres fourchettes de taux supérieurs à 10 % compte entre 9 et 12 juridictions. Au sommet de la distribution, on trouve le Chili (35 %), la République tchèque (35 %) et le Groenland (44 %). Comme souligné plus haut, ces taux ne tiennent pas compte d'éventuelles conventions fiscales.

La **partie B** du graphique 27 présente la répartition des ratios de densité pour les retenues pratiquées sur les paiements transfrontaliers d'intérêts. La majorité des centres d'investissement représentés dans la série de données (70 %) prélèvent une retenue à la source sur les intérêts à un taux normal inférieur à 10 %. C'est entre autres le cas des Bermudes (0 %), de Malte (0 %) et des Pays-Bas (0 %). La Barbade et la Suisse sont, des six centres d'investissement restants, ceux qui pratiquent le taux le plus élevé (25 % et 35 % respectivement). Plus de 60 % des juridictions à revenu faible ou intermédiaire appliquent un taux compris entre 10 % et 20 %. Les fourchettes de taux minimum et maximum comprennent chacune quatre juridictions à revenu faible ou intermédiaire. Les juridictions qui appliquent le taux le plus faible sont notamment le Paraguay (4.5 %), le Belize (5 %), la Géorgie (5 %) et le Viet Nam (5 %). À l'autre extrémité de la distribution, on trouve le Pérou (30 %), la Jamaïque (33.3 %), l'Argentine (35 %) et le Mexique (35 %). Les juridictions à revenu élevé sont concentrées dans la partie inférieure de la distribution, 42.6 % d'entre elles appliquant un taux normal inférieur à 10 %. Plus haut dans la distribution, 27.7 % des juridictions imposent les intérêts à la source à raison d'un taux normal compris entre 10 % et 20 %, 19.1% à raison d'un taux normal compris entre 20 et 30 % et 10.6 % appliquent un taux supérieur à 30 %. Le Liechtenstein (0 %), Monaco (0 %) et la Suède (0 %) font partie des 20 juridictions à revenu élevé qui prélèvent un taux normal inférieur à 10 %. Le taux normal le plus élevé, qui atteint 35 %, est appliqué au Chili, en République tchèque et en République slovaque.

La **partie C** du graphique 27 présente la répartition des ratios de densité pour la retenue à la source effectuée sur les paiements transfrontaliers de redevances. La plupart des centres d'investissement appliquent un taux normal inférieur à 10 %. C'est notamment le cas de la Hongrie (0 %), de Jersey (0 %) et de Hong Kong, Chine (5 %). Les centres d'investissement qui retiennent le taux le plus élevé sont le Libéria (15 %), Maurice (15 %) et l'Irlande (20 %). Les redevances sont soumises à un taux normal compris entre 10 % et 20 % dans environ la moitié des juridictions à revenu faible ou intermédiaire. Les juridictions de ce groupe qui appliquent les taux les plus faibles sont le Belize et la Géorgie, qui prélèvent l'un et l'autre un taux normal de 5 %. À l'autre extrémité de la distribution, on trouve le Pérou (30 %), la Jamaïque (33.3 %) et l'Argentine (35 %). Environ un tiers des juridictions à revenu élevé appliquent un taux normal compris entre 20 % et 30 %. Parmi celles qui pratiquent les retenues à la source les plus faibles figurent Aruba (0 %), la Norvège (0 %) et les Émirats arabes unis (0 %). La Belgique (30 %), l'Italie (30 %) et les États-Unis (30 %) font partie des huit juridictions de cette catégorie qui appliquent aux redevances un taux normal au moins égal à 30 %.

Références

Auerbach, A.J., M.P. Devereux et H Simpson (2010), Taxing Corporate Income, *in* Institute for Fiscal Studies et Mirrlees, J. (dir. pub.), « Tax By Design », *The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford, pp. 837-893.

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

Creedy, J. et N. Gemmell (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*, Office des publications de l'Union européenne, doi:10.2760/16575.

Devereux, M. et R. Griffith (2003), « Evaluating Tax Policy for Location Decisions », *International Tax and Public Finance*, vol. 10, pp. 107126.

Devereux, M. et R. Griffith (1999), « The Taxation of Discrete Investment Choices, Institute for Fiscal Studies », *Working Paper Series* n° W16/98.

González Cabral, A.C., S. Appelt et T. Hanapp (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 OECD and Non-OECD Countries », *Documents de travail de l'OCDE sur la fiscalité*, n° 38, Éditions OCDE, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/a07f9958-en.

OCDE (2015), *Manuel de Frascati 2015 : Lignes directrices pour le recueil et la communication des données sur la recherche et le développement expérimental,* Mesurer les activités scientifiques, technologiques et d'innovation, Éditions OCDE, Paris, http://oe.cd/frascati

OCDE (2022a), *Principaux indicateurs de la science et de la technologie* (base de données), http://oe.cd/pist.

OCDE (2022b), *Base de données de l'OCDE sur les incitations fiscales en faveur des activités de R-D*, http://oe.cd/rdtax, mars 2021.

OCDE (2022c), *Statistiques de la recherche et développement (SRD)* (base de données), https://www.oecd.org/fr/sti/inno/srd.htm

Note relative aux 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 ou sur le revenu d'une entreprise exerçant son activité dans le secteur du gaz naturel. Les entreprises saoudiennes opérant dans le secteur du pétrole sont également soumises à un taux d'impôt sur les sociétés plus élevé (50 % ou plus). Le royaume saoudien prélève aussi la Zakat, qui est un impôt assis à la fois sur les bénéfices 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 ayant une entreprise établie en Arabie saoudite), mais comme il s'agit d'un impôt assis sur les bénéfices et les fonds propres, son rendement est plus élevé en termes effectifs. Les autorités saoudiennes assimilent la Zakat à un impôt sur les sociétés prélevé sur une assiette différente. La Zakat est également considérée comme un impôt couvert au sens des règles GloBE dans le rapport sur le blueprint du Pilier deux (OCDE, 2020). Pour calculer les TEI prospectifs, trois catégories de contribuables sont prises en compte : (i) les sociétés étrangères et les sociétés nationales ou étrangères exerçant une activité dans le secteur du gaz naturel, imposées au taux de 20 %, (ii) les sociétés nationales et étrangères opérant dans le secteur des hydrocarbures, imposées au taux de 50 %, (iii) les autres sociétés nationales, qui ne sont redevables que de la Zakat, prélevée au taux de 2.5 %. Les résultats concernant ces trois groupes de contribuables sont pondérés en fonction de 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).

La Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés réunit un éventail d'informations précieuses pour analyser la fiscalité des entreprises et les pratiques de BEPS. elle contient notamment des données relatives à l'impôt sur les sociétés, aux taux effectifs d'imposition, aux incitations fiscales en faveur de la R-D et de l'innovation, entre autres. Elle comprend aussi des statistiques anonymisées et agrégées établies à partir des déclarations pays par pays qui fournissent une vue d'ensemble des activités économiques et fiscales mondiales de milliers de groupes d'entreprises multinationales menant leurs activités dans le monde entier. Produite annuellement, la publication Statistiques de l'impôt sur les sociétés s'inscrit dans la continuité du projet BEPS de l'OCDE et du G20 et des 15 actions définies dans ce cadre en 2015 pour lutter contre l'évasion fiscale. L'Action 11 du BEPS soulignait que le manque de données de qualité sur la fiscalité des entreprises limitait considérablement le travail de mesure et de suivi du phénomène BEPS et des retombées des mesures adoptées dans le cadre du projet OCDE/ G20 sur le BEPS.

OCDE
DES POLITIQUES MEILLEURES
POUR UNE VIE MEILLEURE

For more information:

CorporateTaxStatistics@OECD.org

https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/base-de-donnees-statistiques-de-l-impot-sur-les-societes.htm

@OECDtax

OECD Tax

Design by baselinearts.co.uk