



# Revue européenne et internationale de droit fiscal

European and International Journal of Tax Law

2016

2

## ÉDITORIAL

### DOSSIER

#### LA FIN DES DROITS DE DOUANE ?

Présentation du dossier – *Jean-Luc Albert*

##### Première partie – Un effacement discuté

The End of Customs Duties: How far are we from full tariff elimination and what would be the consequences of achieving it? – *Roy Santana*

Les gardiens des finances – Les juridictions communautaires au service de la protection des intérêts financiers de l'Union européenne – *Vincent Courcelle-Labrousse et Stéphane Le Roy*  
La TVA dans les pays africains : un nouveau droit de douane ? – *Anne-Marie Geourjon, Bertrand Laporte et Céline de Quatrebarbes*

Les chemins de la fin des droits de douane en Afrique – *Nicaise Mèdè, Dr. Errol M. Toni et Fiacre J. J. Avahoundjè*  
Le paradoxe de la multiplication des accords de libre-échange : moins de droits de douane, plus de gestion douanière – *Marc Brocardi et Coralie Blanc*

##### Deuxième partie – De nouvelles dimensions tarifaires

La douane et les droits de douane en Chine – Évolution, réformes et défis – *Bangui Jin*  
La douane canadienne et le contrôle *a posteriori* : 25 années d'expérience – *Gilles Cormier et Luc Godbout*  
L'interdiction des taxes d'effet équivalant à des droits de douane dans l'Union européenne : bilan jurisprudentiel – *Eric Carpano*  
La réforme de la prescription en matière douanière doit entraîner une révolution des sanctions – *Fabien Foucault et Laura Guérin*  
Espace méditerranéen, espaces douaniers – *Jean-Luc Albert*

## CHRONIQUES

Bibliographie

Sous la responsabilité de *Laurence Vapaille*

## VARIA

La fiscalité de la propriété intellectuelle dans l'ASEAN (Association des Nations de l'Asie du Sud-Est) – *Frédéric Dal Vecchio*

Considérations sur le choix, par un État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, entre une réduction d'impôt ou une subvention pour mener à bien une politique économique – *Gabriel Tar*



bruylant

# La fiscalité de la propriété intellectuelle dans l'ASEAN (Association des Nations de l'Asie du Sud-Est)



Frédéric DAL VECCHIO

Avocat à la Cour – Docteur en droit

Chargé d'enseignement à l'Université royale de Droit et de Sciences économiques de Phnom Penh (URDSE) et à l'Université de Versailles Saint-Quentin-en-Yvelines

Le droit de la propriété intellectuelle confère à leurs titulaires des droits exclusifs sur leurs créations et une législation fiscale adaptée paraît être essentielle pour attirer les investissements consommateurs de capitaux ainsi que des ressources humaines qualifiées au sein de l'ASEAN (Association des Nations de l'Asie du Sud-Est) afin de soutenir la compétitivité et la créativité des agents économiques. Complexes et instables, les législations fiscales nationales et les conventions fiscales bilatérales doivent être mises en perspective avec les avantages et les contraintes réglementaires propres aux États membres de l'ASEAN afin de déterminer l'attractivité de cette région pour les investisseurs.

*Intellectual property allows exclusive rights and appropriate tax legislation appears to be essential to attract investments and skilled human resources in the ASEAN (Association of Southeast Asian Nations) in order to support the competitiveness and creativity of economic agents. Complex and unstable, national tax laws and double taxation agreements must be put in perspective with the benefits and legal and regulatory constraints specific to the ASEAN member States to determine the attractiveness of this region for investors.*

Le droit de la propriété intellectuelle, comprenant deux branches distinctes juridiquement<sup>1</sup>, confère à leurs titulaires des droits sur leurs créations et favorise l'innovation technologique renouvelée par l'émergence d'une nouvelle économie immatérielle basée sur la collecte et l'exploitation de données intéressant les personnes morales et physiques<sup>2</sup>. La dématérialisation de l'économie offre un accès à l'information qui sans nul doute a contribué au renforcement d'une compétition internationale entre des États organisés sous la forme de blocs régionaux : l'ASEAN – l'Association des Nations de l'Asie du Sud-Est – est l'un d'eux. Fondée le 8 août 1967 à Bangkok par

cinq nations<sup>3</sup> pendant la Guerre froide afin de promouvoir la solidarité régionale et la coopération à l'initiative de la diplomatie thaïlandaise<sup>4</sup>, l'ASEAN est une organisation qui a affiché, dès son origine, d'importantes ambitions régionales<sup>5</sup> malgré de sen-

1. Il s'agit d'une part de la propriété littéraire et artistique, d'autre part de la propriété industrielle.

2. Données médicales, financières, patrimoniales, personnelles... La sensible question de la protection des données personnelles est inégalement traitée par les États membres de l'ASEAN (G. GREENLEAF, « Malaysia: ASEAN's first data privacy Act in force », *Privacy Laws & Business International Report*, Issue 126, décembre 2013, pp. 11-14; G. GREENLEAF, « ASEAN's "new" data privacy laws: Malaysia, the Philippines and Singapore », *Privacy Laws & Business International Report*, Issue 116, avril 2012, pp. 22-24).

3. Thaïlande, Indonésie, Singapour, Malaisie, Philippines. Le ministre des Affaires étrangères thaïlandais, Thanat Khoman, a eu un rôle déterminant dans l'acte fondateur de l'ASEAN qu'est la déclaration de Bangkok (1967). Depuis lors, les États suivants ont rejoint l'ASEAN : Brunei (1984), Vietnam (1995), Laos et Myanmar (1997), Cambodge (1999).

4. « Thanat Khoman est toujours présenté comme l'initiateur et le défenseur acharné du projet régional quand ses voisins étaient incapables de se lancer dans un tel projet, soit en raison des difficultés internes comme c'était le cas pour l'Indonésie ou Singapour, soit parce qu'ils étaient encore en conflit comme pour les Philippines et la Malaisie, soit, plus trivialement, par manque d'intérêt », S. BOISSEAU DU ROCHER, « La Thaïlande au sein de l'ASEAN : une diplomatie en perte de vitesse? », in S. DOVERT et J. IVANOFF (dir.), *Thaïlande contemporaine*, Bangkok, Irasec, 2013, p. 543.

5. « 1. To accelerate the economic growth, social progress and cultural development in the region through joint endeavours in the spirit of equality and partnership in order to strengthen the foundation for a prosperous and peaceful community of South-East Asian Nations; 2. To promote regional peace and stability through abiding respect for justice and the rule of law in the relationship among countries of the region and adherence to the principles of the United Nations Charter; 3. To promote active collaboration and mutual assistance on matters of common interest in the economic, social, cultural, technical, scientific and

sibles différences culturelles, politiques, sociales et économiques. Conscients que des solutions communes devaient être proposées, les États de la région ont établi une communauté<sup>6</sup> économique<sup>7</sup> avec prudence<sup>8</sup> afin notamment de développer la propriété intellectuelle pour assurer la compétitivité et la créativité des agents économiques concernés. À ce titre, se livrant sous le regard attentif des investisseurs à une concurrence fiscale soutenue<sup>9</sup>, l'attractivité des régimes incitatifs des États membres de l'ASEAN est sujette à interrogations (II). Mais le droit fiscal pourrait aussi être perçu comme une variable de décision parmi d'autres par des agents économiques à la recherche prioritairement d'une sécurité juridique pour leurs créations intellectuelles (I).

## I. La propriété intellectuelle dans l'ASEAN et le droit fiscal : une variable de décision parmi d'autres ?

Une législation fiscale favorisant la propriété intellectuelle paraît essentielle pour attirer les investissements consommateurs de capitaux et de ressources humaines qualifiées (A) ; elle sera toutefois mise en perspective avec des avantages et des contraintes propres à chacun des États membres de l'ASEAN (B).

### A. Une politique législative en faveur de la propriété intellectuelle : un préalable impératif à une fiscalité dérogatoire ?

Traduisant l'importance au moins formelle que les autorités publiques entendaient accorder aux œuvres

*administrative fields; 4. To provide assistance to each other in the form of training and research facilities in the educational, professional, technical and administrative spheres; 5. To collaborate more effectively for the greater utilization of their agriculture and industries, the expansion of their trade, including the study of the problems of international commodity trade, the improvement of their transportation and communications facilities and the raising of the living standards of their peoples; 6. To promote South-East Asian studies; 7. To maintain close and beneficial cooperation with existing international and regional organizations with similar aims and purposes, and explore all avenues for even closer cooperation among themselves.*

6. L'ASEAN repose sur trois piliers : la Communauté économique de l'ASEAN (AEC), la Communauté socio-culturelle de l'ASEAN (ASCC), la Communauté de politique et de sécurité de l'ASEAN (APSC). Voir également B. JETIN, « L'ASEAN peut-elle transformer l'Asie du Sud-Est en région intégrée ? », in A. PESSES (dir.), *L'Asie du Sud-Est 2016*, Bangkok-Paris, IRASEC/Les Indes Savantes, 2016.

7. ASEAN Economic Community (AEC).

8. Il ne s'agit en aucune façon d'introduire à terme une monnaie commune. Les gouvernements des États membres de l'ASEAN observent avec beaucoup d'attention les soubresauts de la construction européenne.

9. Fr. DAL VECCHIO, « La planification fiscale agressive dans l'ASEAN (Association des Nations de l'Asie du Sud-Est) », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2015/2, p. 229.

de l'esprit, les États de la région sont familiers d'une législation propre à la propriété intellectuelle dès le milieu du XIX<sup>e</sup> siècle pour l'ancienne colonie britannique qu'était la Birmanie<sup>10</sup>, et à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle pour le Royaume de Siam qui adoptera une législation relative du droit d'auteur<sup>11</sup>. Puis, la Thaïlande a signé la Convention de Berne en 1931<sup>12</sup> et elle a développé un réseau relationnel international de longue date permettant des échanges entre les chercheurs<sup>13</sup>, contribuant ainsi à l'essor et la prise de conscience de l'importance des intérêts économiques attachés à la propriété intellectuelle<sup>14</sup>. Depuis une vingtaine d'années, les États membres de l'ASEAN font le constat commun de l'importance du soutien aux investissements visant à encourager l'innovation technologique : la tenue depuis 1996 de régulières réunions de travail à travers l'AWGIPC<sup>15</sup> et la mise en œuvre en 2015 d'un outil en ligne dans la langue de Shakespeare – ASPEC<sup>16</sup> – permettant l'examen rapide des brevets<sup>17</sup> entre la presque totalité des États membres<sup>18</sup>, sont des promotions communes de la propriété intellectuelle ayant abouti après le lancement de ce programme en 2009. De même, sont encouragés une adhésion au Protocole relatif à l'Arrangement de Madrid<sup>19</sup> concernant l'enregistrement international des marques, ainsi que le renforcement des échanges d'informations entre les entités nationales chargées de la protection des droits de propriété intellectuelle<sup>20</sup>. Si Singapour et la Malaisie connaissent un nombre important de textes de droit interne contenant des dispositions propres à la pro-

10. *India Act XLV* de 1860; loi sur les marques de marchandises de 1889; loi sur le droit d'auteur de 1911 entrée en vigueur en 1914.

11. La Thaïlande protège le droit d'auteur des ouvrages de la Librairie Royale dès 1892 avec une extension, en 1901, à l'ensemble des publications : J. SORG, « Thaïland », in P. GOLDSTEIN (dir.), *Intellectual Property in Asia: Law, Economics, History and Politics*, 1<sup>re</sup> éd., Springer-Verlag Berlin and Heidelberg GmbH & Co. K, 2010, p. 304.

12. *Ibid.*

13. A. DEGELSEGGER, W. SUKPRASERTCHAI, *Spotlight on: Stimulating innovation in Southeast Asia*, Centre for Social Innovation (ZSI), 2014, p. 87.

14. Cette politique de coopération internationale est également soutenue par des agences gouvernementales qui ont créé des prix (*Innovation Thailand*).

15. ASEAN Working Group on Intellectual Property.

16. ASEAN Patent Examination Co-operation.

17. Quatre-vingt-onze demandes de brevet ont été déposées entre le mois d'août 2015, date de mise en ligne de ce service, et le mois de février 2016.

18. Seule la Birmanie n'y participe pas.

19. Le système de Madrid a été établi en 1891 avec l'Arrangement de Madrid et le Protocole de Madrid en 1989 dont la dernière modification actuellement en vigueur date de 2007. Plusieurs membres de l'ASEAN y ont adhéré : le Cambodge et le Laos en 2015, les Philippines en 2012, le Vietnam en 2006, Singapour en 2000.

20. ASEAN Economic Community Blueprint, 2008, p. 19.

priété intellectuelle<sup>21</sup>, dont plusieurs lois assurant la protection des brevets, les marques et les dessins mais également les indications géographiques, les schémas de configuration de circuits intégrés et les variétés végétales, les États les moins avancés économiquement ont également introduit une législation spécifique malgré les soubresauts politiques qui ont jalonné l'histoire du Sud-Est asiatique et qui ont ralenti – voire entravé – leur ouverture sur le monde extérieur. Il en est ainsi du Cambodge et du Laos<sup>22</sup>, ce dernier État ayant prévu une protection légale pour les marques et les brevets mais également pour l'origine géographique des biens, les secrets commerciaux, les schémas de circuits intégrés, les variétés végétales, la propriété intellectuelle artistique, littéraire, scientifique, les programmes informatiques et la sauvegarde du patrimoine culturel, historique et naturel national<sup>23</sup>. Le rapprochement des autres États membres de l'ASEAN avec les standards légaux en vigueur dans les États dits « développés » doit par conséquent être souligné : il en est ainsi de l'interdiction d'enregistrer des marques qui ne seraient pas distinctives<sup>24</sup> ou bien utilisant un emblème officiel<sup>25</sup>, contraire à l'ordre public ou aux bonnes mœurs<sup>26</sup>. Par ailleurs, plusieurs droits nationaux prévoient des actions en déchéance pour inutilisation, ou utilisation de mauvaise foi, d'une marque de fabrique<sup>27</sup> sous le contrôle d'une juridiction centrale ayant une compétence exclusive afin de garantir l'unité des décisions rendues et la compétence des magistrats saisis en conséquence de leur spécialisation<sup>28</sup>. Toute-

fois, il apparaît clairement que certains États membres de l'ASEAN ont pu bénéficier d'un capital confiance essentiel quant à la protection des droits de propriété intellectuelle. C'est le cas de l'île de Singapour régulièrement considérée comme étant l'un des États les plus vertueux en matière de lutte contre la corruption<sup>29</sup> et qui a, en l'absence de considérations économiques, politiques et sociales comparables aux autres États membres de l'ASEAN, investi de longue date dans la formation de ses élites et la création d'une véritable politique en faveur de la recherche dont la Cité-État perçoit les fruits.

## B. Des avantages particuliers mais de réelles contraintes législatives et administratives

Si les avantages attachés à la localisation des activités de recherche dans un État membre de l'ASEAN ont évidemment trait au droit fiscal<sup>30</sup>, d'autres tout aussi attrayants sont proposés aux investisseurs : ainsi en Thaïlande, les investissements qualifiés par le Board of Investment sont susceptibles d'être éligibles à la propriété foncière – sujet sensible dans plusieurs États membres de l'ASEAN – ou ne sont pas soumis à des limitations quant à la détention, par des étrangers, du capital des sociétés concernées. La question du pourcentage de détention du capital social par des non-nationaux entraînera vraisemblablement des évolutions futures entre ces États selon la politique d'investissement portée par les autorités publiques. Certains États ont adopté une législation libérale<sup>31</sup> mais d'autres ont introduit un plafond de principe interdisant aux étrangers d'être majoritaires au capital des sociétés<sup>32</sup> ou un régime progressif<sup>33</sup> distinguant plusieurs seuils de détention – notamment de 40, 60 et 100 % – selon les secteurs d'activité<sup>34</sup>; l'objectif principal étant alors de les soustraire à la

21. Selon l'OMPI : quarante-six lois et règlements pour Singapour entre 1959 et 2014 ; cinquante-six lois et règlements pour la Malaisie entre 1975 et 2013.

22. Selon l'OMPI : vingt-quatre lois et règlements pour le Laos entre 1990 et 2012 ; vingt lois et règlements pour le Cambodge entre 1996 et 2010.

23. Décret n° 03/PR du 20 juin 1997.

24. Voir par exemple en France (Code de la propriété intellectuelle, art. L.711-1) mais également au Laos (Law n° 01/NA of December 20, 2011, on Intellectual Property, art. 23) ; en Thaïlande (Trademark Act B.E. 2534 (1991) as amended by the Trademark Act (No. 2) B.E. 2543 (2000)) ; en Malaisie (Trademark Act (Act 175 of 1976, as last amended by Act A 1138 of 2002)).

25. Thaïlande, Trademark Act B.E. 2534 (1991) as amended by the Trademark Act (No. 2) B.E. 2543 (2000), art. 8.

26. Par exemple, en Thaïlande (Trademark Act B.E. 2534 (1991) as amended by the Trademark Act (No. 2) B.E. 2543 (2000) ou au Cambodge (Law concerning marks, trade names and acts of unfair competition, art. 4, 2002).

27. Thaïlande, Trademark Act B.E. 2534 (1991) as amended by the Trademark Act (No. 2) B.E. 2543 (2000).

28. C'est le cas de la Thaïlande qui a institué en 1997 la Central Intellectual Property and International Trade Court (CIPITC) compétente pour les litiges civils, qui sont majoritaires en nombre, mais également pour ceux relevant du droit pénal : « *During 1998-2010, intellectual property infringement has disposed 4,832 cases, of which 3,755 were criminal cases and 1,077 were civil cases* », R. R. NELSON, S. MANI, *TRIPS compliance, national patent regimes and innovation Evidence and Experience from Developing Countries*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2014, p. 130.

29. Singapour est régulièrement classée parmi les dix premiers États les plus vertueux sur cent soixante-sept par l'organisation non gouvernementale Transparency International (*Corruption Perceptions Index 2015*).

30. *Infra*, II.

31. C'est le cas à Singapour ou à Brunei. Le Laos et le Cambodge connaissent également une législation autorisant, en principe, une détention majoritaire ou exclusive du capital par des investisseurs étrangers. Cependant, une législation propre à certains secteurs d'activité peut restreindre ce principe ou impliquer un rapprochement avec un partenaire local.

32. Il en est ainsi en Thaïlande avec toutefois une exception pour les Américains qui bénéficient du *Treaty of Amity* (29 mai 1966), exception qui ne concerne pas tous les secteurs d'activité.

33. Philippines.

34. Foreign Investment Act, Republic Act n° 7042, 13 juin 1991. C'est ainsi par exemple que le pourcentage de détention du capital au profit des étrangers dans le secteur éducatif ou l'exploitation des ressources naturelles est de 40 %. La situation diffère lorsque les investissements ont été enregistrés auprès du Board of investment permettant une détention à 100 % du capital par des étrangers.

concurrence étrangère au motif – officiel<sup>35</sup> – que ces secteurs d'activité ne seraient pas prêts à affronter la concurrence internationale. Cependant, des modifications législatives dans le sens d'une libéralisation envers les investissements étrangers ont été récemment consenties par plusieurs États membres en Malaisie<sup>36</sup>, au Laos, en Birmanie<sup>37</sup>, en Indonésie<sup>38</sup> qui vient d'assouplir sensiblement sa législation permettant des investissements exclusivement étrangers dans trente-cinq secteurs d'activités dont l'exploitation des matières premières dans le domaine médical, pourvoyeur de brevets. De plus, d'autres États membres<sup>39</sup> connaissent un contrôle des changes qui peut être spécialement assoupli pour ces investissements, étant toutefois précisé qu'il peut être exigé une immobilisation d'une fraction de l'investissement dans une banque locale en interdisant tout retrait tant que certaines phases du projet n'ont pas abouti<sup>40</sup>. L'innovation technologique se conjuguant avec la recherche de financements substantiels, plusieurs législations nationales, en vigueur au Vietnam ou en Malaisie, ont prévu une assistance spécifique sous l'égide d'agences nationales visant également à faciliter la commercialisation des innovations technologiques. En Thaïlande, un prêt peut être alloué par la National Science and Technology Development Agency pour les entreprises qui engagent des dépenses dans la recherche et le développement avec un taux d'intérêt plus faible que les crédits bancaires habituellement pratiqués. Parfois même, les expatriés affectés à ces investissements disposent de visas et de permis de travail en nombre illimité alors que, par principe, les entreprises thaïlandaises qui emploient du personnel étranger doivent, notamment, respecter un ratio d'un étranger pour quatre thaïlandais employés à plein temps. D'autres États, comme le Laos, acceptent sur agrément discrétionnaire que le recrutement d'un personnel étranger qualifié puisse déroger au nombre de nationaux devant être embauchés en droit commun. Tous ces avantages compétitifs alloués aux entreprises innovantes doivent cependant être mis en perspective avec l'existence d'un possible

décalage entre la législation incitative annoncée et son application effective où le contrôle de droit – si ce n'est de fait – de l'administration compétente ne facilite pas l'analyse juridique *a priori*, le phénomène étant sensible en l'absence d'une jurisprudence accessible<sup>41</sup>. Le sous-effectif d'un personnel qualifié affecté aux agences gouvernementales occasionne également des délais et, par conséquent, des surcoûts supportés par les entreprises<sup>42</sup>. La nécessité d'une administration plus ouverte sur les contraintes propres aux entreprises innovantes s'exprime dans plusieurs États membres de l'ASEAN, dont le Vietnam par exemple, où plusieurs réformes d'ampleur de l'administration, particulièrement sur le plan fiscal, ont été initiées afin d'assurer la compétitivité économique du pays, sans compter avec quelques coutumes locales intéressant les rapports entre les contribuables et les agents de l'administration qui pourraient déconcerter des investisseurs étrangers.

## II. Une fiscalité attractive pour le droit de la propriété intellectuelle dans l'ASEAN ?

Les États membres de l'ASEAN connaissent une fiscalité en matière de propriété intellectuelle complexe et instable ne facilitant pas les comparaisons (A) et qui doit être mise en perspective avec un droit conventionnel qui se renouvelle (B).

### A. Une fiscalité interne complexe ne facilitant pas les comparaisons entre les États membres de l'ASEAN

Les avantages fiscaux reposent sur un régime de droit ou un régime discrétionnaire requérant, le cas échéant, un agrément gouvernemental et des informations à pourvoir ; ces régimes incitatifs de droit et discrétionnaires pouvant coexister au sein d'une même juridiction fiscale. Si les régimes d'imposition de faveur sont parfois exclusifs les uns des autres, plusieurs législations admettent, pour des raisons d'importance stratégique nationale, que les investisseurs puissent négocier des avantages fiscaux parti-

35. Un certain nationalisme peut transparaître visant à protéger des intérêts économiques et politiques considérés comme devant être préservés de l'influence étrangère.

36. Le plafond de 70 % de détention des titres d'une société par des investisseurs étrangers a été abrogé en 2009 mais des restrictions demeurent dans plusieurs secteurs d'activité (banque, compagnies d'assurances, secteur énergétique, services juridiques) ou résultant de l'appartenance à l'ethnie malaise ou non.

37. Plusieurs secteurs d'activité restent interdits aux étrangers mais également aux nationaux dès lors qu'il s'agit de protéger des monopoles gouvernementaux. Parfois, les autorités acceptent d'y déroger au cas particulier.

38. *10<sup>th</sup> Economic Policy Packages* (février 2016).

39. Thaïlande et Malaisie.

40. Indonésie.

41. Ou même en l'absence d'une quelconque décision de justice en la matière : le recours au juge dans les pays asiatiques n'est pas un réflexe culturel comparable aux pays occidentaux.

42. Dans l'industrie pharmaceutique par exemple : « *Moreover, as regards IPR examination and registration, Thailand's patent office lacks resources to keep up with the volume of patent applications and there is a worrying patent backlog. The patent examination guidelines on chemical and pharmaceutical patents have been developed in 2013. However, there remains uncertainty in the guidelines' implementation as regards substantive examination* » (Commission européenne, *Intellectual Property Rights – Deficient protection and enforcement*, 11 septembre 2014, [http://madb.europa.eu/madb/barriers\\_details.htm?barrier\\_id=095301&version=3](http://madb.europa.eu/madb/barriers_details.htm?barrier_id=095301&version=3)).

culiers et sur mesure<sup>43</sup>, le pragmatisme s'accordant parfaitement avec la proclamation solennelle des principes fiscaux essentiels en vigueur dans une juridiction.

La fiscalité dérogatoire applicable aux dépenses de recherches et développement procède des qualifications juridiques retenues. La plupart des États membres ont prévu expressément<sup>44</sup> une liste de charges éligibles pour la détermination des abattements et crédits d'impôts telles que les salaires et charges sociales, les prestations de services en relation avec les activités de recherche approuvées, le cas échéant, par les autorités locales. Cette liste est susceptible de varier selon la nature de l'avantage fiscal octroyé au sein d'une même juridiction fiscale<sup>45</sup>. Mais on notera que la définition de ces dépenses n'existe pas nécessairement dans la législation fiscale de l'État membre considéré<sup>46</sup>, ce qui permet par ailleurs de souligner à nouveau le caractère de droit de superposition du droit fiscal<sup>47</sup>. Ces charges admises en déduction du résultat imposable offrent, dans certaines juridictions de l'ASEAN, un régime fiscal consistant en une déduction majorée, doublée par exemple en Thaïlande ou en Malaisie, le record de générosité revenant à Singapour qui affiche un taux pouvant aller jusqu'à 400 %. Le traitement des déficits fiscaux permet également à certains États de se singulariser : si, sur le principe<sup>48</sup>, les juridictions fiscales membres de l'ASEAN autorisent le report en avant sur trois exercices au Laos, en Birmanie et aux Philippines, ou sur cinq exercices en Thaïlande, au Cambodge et au Vietnam, voire sur six exercices en Indonésie ou à Brunei, d'autres, comme la Malaisie et Singapour, sont susceptibles d'autoriser un report illimité des pertes en avant. Toutefois, ce report illimité, s'agissant de Singapour, est conditionné à l'absence de modification substantielle de l'actionariat de la société<sup>49</sup> à la clôture de l'exercice déficitaire et à l'ouverture de l'exercice bénéficiaire. En revanche, le constat de la rareté du report en arrière des déficits<sup>50</sup> s'impose dans les législations natio-

nales : seuls deux États membres de l'ASEAN le proposent – Brunei et Singapour – étant précisé, s'agissant de Singapour, que le report en arrière ne peut être exercé que sur un seul exercice avec un plafond de 100.000 SGD<sup>51</sup>. D'autres techniques fiscales bien connues du droit français sont également utilisées : outre une taxation à taux réduit, les États membres recourent à l'amortissement accéléré des actifs notamment en Indonésie et en Thaïlande. Certaines juridictions ont prévu la possibilité d'une exemption d'impôt pour les donateurs au profit d'instituts de recherche accrédités<sup>52</sup> sous réserve d'une précaution essentielle et significative : la donation ne doit pas servir à financer les besoins administratifs de l'institut en question au-delà d'un certain seuil. Entraînant l'émiettement du territoire national et une spécialisation géographique<sup>53</sup>, les États membres de l'ASEAN recourent à des zones économiques<sup>54</sup> pour lesquelles une fiscalité incitative est principalement proposée aux investisseurs. C'est le cas au Vietnam dans les régions de Hanoi<sup>55</sup> et d'Ho Chi Minh City<sup>56</sup>, afin de promouvoir la recherche dans la biotechnologie dans le domaine de l'agriculture, la santé et l'environnement ainsi que les technologies de l'information et de la communication. On notera l'exigence, au moins affichée par les autorités vietnamiennes, pour le respect de la loi nationale relative à l'environnement ainsi qu'un contrôle qualité conforme aux normes internationales<sup>57</sup>. Les Philippines ont créé également plusieurs zones économiques<sup>58</sup>, pour lesquelles une fiscalité propre à la haute technologie et à l'innovation est applicable, et réparties dans deux cent seize centres et parcs technologiques<sup>59</sup> généralement à capitaux exclusivement philippins ou bien philippins et étrangers<sup>60</sup>. D'autres objectifs plus politiques sont parfois affichés tels que la possibilité de proposer des produits ou des services

43. Malaisie.

44. Notamment Singapour et la Malaisie.

45. À Singapour, les dépenses prises en considération ne sont pas exactement les mêmes selon que le contribuable entend se prévaloir des dispositions de la Section 14D ou de la Section 14DA applicables à des régimes fiscaux distincts.

46. Il en est ainsi aux Philippines par exemple.

47. Fr. DAL VECCHIO, *L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal*, coll. Finances publiques, Paris, L'Harmattan, 2014.

48. Le report en avant des déficits peut être subordonné à une certification préalable d'un cabinet d'audit ou d'une autorité étatique : c'est le cas au Laos (Tax Law, n° 05/NA, 16 January 2012, art. 39; Decree on the Implementation of the Investment Promotion Law, art. 36).

49. On doit retrouver au moins 50 % des actionnaires.

50. *Carry-back*.

51. Environ 65.000 EUR.

52. Philippines.

53. K. OIZUMI, « The Potential of the "Thailand-Plus-One" Business Model – A New Fragmentation in East Asia », *Pacific Business and Industries*, Vol. XIII, n° 50, 2013.

54. Fr. DAL VECCHIO, « La planification fiscale agressive dans l'ASEAN (Association des Nations de l'Asie du Sud-Est) », *op. cit.*, p. 229; UNIDO (United Nations Industrial Development Organization), *Economic zones in the ASEAN Industrial parks, special economic zones, eco industrial parks, innovation districts as strategies for industrial competitiveness*, 2015.

55. Hoa Lac High-Tech Park.

56. Saïgon High-Tech Park.

57. Il s'agit notamment des normes ISO, Coordinate Measuring Machines (CMM) ou bien Good Manufacturing Practice (GMP).

58. PEZA-registered IT Park (Philippine Economic Zone Authority); Special Economic Act of 1995 (Republic Act No. 7916).

59. Au 31 mai 2015.

60. Les capitaux proviennent alors des États-Unis d'Amérique, du Canada, de Grande-Bretagne, de Malaisie, de Chine, d'Allemagne, du Japon ou des Îles Vierges britanniques.

exportables ou qui pourraient se substituer aux importations assurant ainsi une certaine indépendance nationale. Une autre interrogation a trait à la localisation des opérations de recherches et développement au profit exclusif de l'État considéré. En principe, les États membres de l'ASEAN n'admettent pas que les opérations de recherche et de développement soient effectuées par des sociétés étrangères en dehors de leur juridiction mais des exceptions sont admises<sup>61</sup> sous certaines conditions. Ainsi, la loi philippine requiert qu'une société immatriculée aux Philippines y mène des opérations de recherche et développement si elle veut se prévaloir de la fiscalité de faveur, mais elle admet qu'une société immatriculée dans un autre État, ayant signé avec les Philippines un traité bilatéral visant à limiter les situations de double imposition, puisse bénéficier de cette fiscalité si elle dispose d'un établissement stable aux Philippines.

## B. Un droit conventionnel qui se renouvelle

Les États membres de l'ASEAN ont conclu, de longue date, des conventions fiscales qui ont pu être révisées depuis leur adoption. C'est le cas de la Thaïlande liée par une convention fiscale bilatérale avec cinquante-sept États et la presque totalité des États membres de l'ASEAN et plus précisément avec l'Indonésie, le Laos, la Malaisie, la Birmanie, Singapour et le Vietnam<sup>62</sup> – la convention la plus ancienne actuellement en vigueur ayant été conclue avec un État tiers à l'ASEAN : la France<sup>63</sup> – ou Singapour et la Malaisie qui ont signé<sup>64</sup> respectivement plus de quatre-vingt et soixante-dix conventions fiscales bilatérales. Ces dernières années, les États membres de l'ASEAN continuent d'étendre et d'amender leur réseau conventionnel visant à éviter les situations de double imposition et la prévention de la fraude fiscale. C'est à ce titre que le Cambodge a signé le 20 mai 2016 sa première convention fiscale avec Singapour<sup>65</sup>. L'entrée en vigueur en 2016 d'une convention conclue en 2012 entre l'Inde et l'Indonésie, visant à remplacer la précédente convention de 1987, entraînera une retenue à la source pour les redevances limitée à 10 % au lieu de 15 %<sup>66</sup>, ce qui est un taux moindre en comparaison avec les conven-

tions fiscales signées par l'Indonésie et les autres États membres de l'ASEAN. La Thaïlande et Singapour ont également adopté une nouvelle convention en 2015<sup>67</sup> afin de remplacer l'ancienne convention fiscale de 1975. D'autres conventions fiscales bilatérales ne sont toujours pas entrées en vigueur après leur signature : il en est ainsi de la convention fiscale entre la Thaïlande et les Philippines conclue le 21 juin 2013 afin de remplacer l'ancienne convention de 1982 – qui prévoit un taux de retenue à la source ne pouvant excéder 15 % pour les redevances – mais également entre Singapour et le Laos dont la convention de 2014 limite le taux de retenue à la source à 5 % pour ces mêmes revenus. S'agissant du champ d'application des redevances, la définition retenue est généralement directement inspirée de celle proposée par l'article 12 du modèle OCDE<sup>68</sup>; définition adaptée le cas échéant en fonction des intérêts économiques en présence et prévoyant un ou plusieurs taux maximum d'imposition limitant ainsi les effets d'un impôt collecté dans l'État de la source<sup>69</sup>. Il sera

67. En vigueur le 15 février 2016. S'agissant des retenues à la source, l'entrée en vigueur a été fixée au 1<sup>er</sup> janvier 2017.

68. « 1. Les redevances provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant ne sont imposables que dans cet autre État. 2. Le terme "redevances" employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. 3. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les redevances une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 (Bénéfices des entreprises) sont applicables. 4. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances, compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont payées, excède celui dont seraient venus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention », OCDE, « Article 12 Redevances », in *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 (Version complète)*, Éditions OCDE, 2016.

69. S'agissant de l'imposition dans l'État de la source, il est précisé que : « Cette question ne fait pas et de loin l'unanimité entre les États : - certains s'en tiennent au modèle de l'OCDE, qui prévoit que l'État de la source doit renoncer à toute imposition (article 12, § 1) ; - d'autres, même parmi les pays développés, considèrent que c'est demander un sacrifice trop grand et suivent donc les recommandations de l'ONU sur le partage de l'imposition entre l'État de la source et l'État de la résidence (article 12, § 1, et 2 ; mais l'ONU ne propose pas de taux maximum de retenue à la source, se contentant de renvoyer à des négociations bilatérales) », B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 10<sup>e</sup> éd., Paris, Francis Lefebvre, 2014, p. 351.

61. Malaisie, Singapour.

62. Seuls le Cambodge et Brunei n'ont pas conclu de convention fiscale avec la Thaïlande.

63. Signature le 27 décembre 1974 et ratification en 1975.

64. Les conventions fiscales signées n'ont pas toutes été ratifiées à la date de rédaction de l'article.

65. L'article 12 relatif aux redevances prévoit un taux de retenue à la source limité à 10 %.

66. Permettant une harmonisation entre les taux applicables aux dividendes, intérêts et redevances.

également spécifié que la notion de bénéficiaire effectif, c'est-à-dire la personne titulaire *in fine* des redevances en faisant abstraction des sociétés relais, est régulièrement reprise dans les conventions fiscales adoptées par les États membres. Concernant les retenues à la source, si le droit domestique en vigueur dans les juridictions de l'ASEAN prévoit des taux jusqu'à 30 %, la pratique conventionnelle des États membres pour les redevances n'a pas été harmonisée : les conventions fiscales bilatérales restreignent l'application – et c'est une hypothèse couramment rencontrée – d'une retenue à la source à un taux unique de 15 %<sup>70</sup>, de 8 %<sup>71</sup> ou de 10 %<sup>72</sup>. Les exemptions de retenue à la source restent rares et il est remarquable de constater que les limitations conventionnelles de taxation à ce titre n'obéissent pas nécessairement à des conditions d'application réciproques entre les États contractants<sup>73</sup>. Il peut également être prévu des différenciations<sup>74</sup> dans une même convention selon la nature des droits conférés en imposant, à titre d'illustration, un maximum de taxation de 5 % pour l'usage ou la concession de l'usage des droits de propriété intellectuelle au titre des œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques; 8 % pour l'usage ou la

concession de l'usage d'un brevet, d'une marque, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret; 10 % dans les autres circonstances. D'autres conventions fiscales<sup>75</sup> opèrent une distinction avec les entreprises qualifiées par les autorités locales compétentes afin d'assurer la promotion de certains investissements ou pour soutenir l'industrie du cinéma et de la télévision en prévoyant un taux maximum de retenue à la source de 15 %, ou de 25 % dans toutes les autres hypothèses. Par conséquent, l'application d'une plus faible retenue à la source peut être conditionnée à un enregistrement préalable auprès des autorités privilégiant ainsi des investissements ciblés. L'emploi d'un régime binaire – voire ternaire – n'est certainement pas sans conséquence en cas de litige avec les administrations concernées dès lors que la qualification juridique retenue entraînera un régime fiscal sensiblement différent. Cette atomisation du droit fiscal, qui n'en facilite pas la compréhension, n'est par conséquent pas l'apanage des systèmes fiscaux des États dits « développés » qui peuvent être rassurés quant à ce handicap compétitif : les États « émergents » procèdent de même.

70. Conventions fiscales bilatérales Thaïlande – Indonésie du 15 juin 2001; Thaïlande – Laos du 20 juin 1997; Thaïlande – Vietnam du 23 décembre 1992.

71. Convention fiscale bilatérale Singapour – Malaisie du 5 octobre 2004.

72. Conventions fiscales bilatérales Malaisie – Indonésie du 12 septembre 1991 amendée le 12 janvier 2006; Malaisie – Laos du 3 juin 2010; Malaisie – Birmanie du 9 mars 1998; Malaisie – Vietnam du 7 septembre 1995.

73. Conventions fiscales bilatérales Malaisie – Philippines du 27 avril 1982; Malaisie – Thaïlande du 29 mars 1982 amendée le 10 février 1995 et introduisant des règles propres aux redevances issues d'une zone de développement conjoint entre ces deux États pour l'exploitation de ressources naturelles; Laos – Chine du 25 janvier 1999; Philippines – Indonésie du 18 juin 1981.

74. Conventions fiscales bilatérales Thaïlande – Singapour du 11 juin 2015; Thaïlande – Birmanie du 7 février 2002.

75. Conventions fiscales bilatérales Thaïlande – Philippines du 14 juillet 1982 (une nouvelle convention fiscale a été signée le 21 juin 2013 et il est prévu une retenue à la source uniforme de 15 %); Philippines – Singapour du 1<sup>er</sup> août 1977; Philippines – Indonésie du 18 juin 1981.