



COMMISSION EUROPÉENNE

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA FISCALITÉ ET DE L'UNION DOUANIÈRE

Analyses et politiques fiscales

Unité ACCIS

Bruxelles, le 13 novembre 2007

Taxud TF1/GR/FF

CCCTB/WP060\doc\fr

Orig. EN

**GROUPE DE TRAVAIL SUR UNE ASSIETTE COMMUNE
CONSOLIDÉE POUR L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS
(GT ACCIS)**

ACCIS: ébauche d'un mécanisme de répartition

Réunion des 10, 11 et 12 décembre 2007

Centre de Conférences Albert Borschette
Rue Froissart 36 - 1040 Bruxelles

DOCUMENT DE TRAVAIL

Résumé

Sur la base, notamment, des travaux réalisés dans le cadre du GT ACCIS et de son sous-groupe sur le mécanisme de répartition, les services de la Commission présentent ici quelques idées initiales concernant un mécanisme de répartition pour l'ACCIS. Une formule à trois facteurs, fondée sur des données relatives aux entreprises, comprenant le travail (composé de la masse salariale et du nombre de salariés, pondérés d'une manière égale), les immobilisations (hors immobilisations incorporelles et financières et hors stocks) et les ventes (mesurées «à destination»), peut constituer une approche prometteuse pour le partage de l'assiette fiscale consolidée d'un groupe d'entreprises. Les services de la Commission estiment que la pondération des facteurs n'est pas un aspect technique et recommandent que les discussions à ce propos aient lieu au niveau politique. C'est la raison pour laquelle cet aspect ne sera pas abordé dans ce document. Afin d'attribuer l'assiette fiscale à une juridiction donnée, il faut une présence physique de l'entreprise (comme un établissement stable ou une filiale) dans cette juridiction. Pour les ventes à des pays tiers ou à des États membres où l'entreprise n'est pas présente physiquement («no-where sales»), la règle dite du «spread throw-back» devrait être appliquée, ce qui signifie que ces ventes devraient être incluses dans le facteur «ventes» des entreprises en proportion des deux autres facteurs – le travail et les immobilisations. Les services de la Commission jugent également utile d'introduire une clause dite de sauvegarde au cas où la répartition pour une entreprise aboutirait manifestement à une situation inéquitable. Les idées présentées dans ce document se veulent une base de réflexion pour les experts et ne préjugent en rien du contenu d'une éventuelle proposition future de la Commission.

Table des matières

I.	Objectif du document	4
II.	Objet du document	4
III.	Principes de base d'un mécanisme de répartition	5
IV.	Principes de base d'une répartition proportionnelle.....	7
V.	Facteurs à inclure dans la formule.....	8
	1. Travail	8
	2. Immobilisations / actifs	9
	3. Ventes.....	13
VI.	Connexion	16
VII.	Formule provisoirement privilégiée par les services de la Commission.....	17
VIII.	Formules propres à certains secteurs.....	18
IX.	Clause de sauvegarde	19

I. Objectif du document

1. Ce document présente une ébauche d'un mécanisme de répartition de l'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) entre les différentes entités du groupe consolidé. Il repose notamment sur les travaux réalisés à ce jour au sein du groupe de travail (GT) ACCIS et de son sous-groupe 6 sur le mécanisme de répartition¹, et tient compte, dans la mesure du possible, des consultations avec les entreprises et les milieux universitaires.
2. Il convient de lire le présent document en parallèle avec le document de travail des services de la Commission intitulé «ACCIS: ébauche d'un cadre technique» (ci-après dénommé «ébauche de l'ACCIS»)². Ce dernier contient notamment les définitions des concepts d'entités éligibles, de contribuables, de groupe consolidé et d'assiette fiscale consolidée, qui sont présumées connues.
3. L'objectif du présent document est de servir de base à une réflexion et à une discussion concernant des aspects essentiels de l'ACCIS, afin d'aider les services de la Commission à faire progresser le projet, et d'attirer l'attention sur une série d'éléments qui mériteraient d'être analysés par le GT.
4. Le document présente simplement les travaux en cours et n'a aucune prétention à l'exhaustivité. Les avis du GT concernant les points en suspens sont les bienvenus. Les idées présentées dans ce document se veulent une base de réflexion pour les experts et ne préjugent en rien du contenu d'une éventuelle proposition future de la Commission.

II. Objet du document

5. Le présent document couvre les règles de base de la répartition de l'assiette fiscale entre les différentes entités des groupes consolidés. Les mêmes règles devraient s'appliquer à une entité résidente unique avec un ou plusieurs établissements stables (ES) au sein de l'UE, ainsi qu'aux entités/groupes non résidents de l'UE qui possèdent au moins deux filiales/ES dans l'UE. Pour des raisons de simplicité, le document parle de «groupe», mais ce terme englobe également toutes les combinaisons possibles d'entreprises et d'ES résidents et non résidents. Le mécanisme de répartition ne s'appliquera bien sûr qu'aux filiales/ES de l'UE. Les relations avec l'entité non européenne resteront basées sur le principe de pleine concurrence. Pour être tout à fait complet, il importe de préciser que le fait que les filiales/ES soient situés dans le même État membre importe peu: en d'autres termes, le mécanisme de répartition s'appliquera également dans une situation purement nationale. Il semble qu'il soit nécessaire d'appliquer ce mécanisme aux groupes consolidés purement nationaux, car chaque membre du groupe doit connaître le

¹ Comme prévu dans les attributions du groupe de travail ACCIS, un sous-groupe a été créé en décembre 2006 afin d'analyser plus en détail la question de la répartition de l'assiette fiscale. Ce sous-groupe, présidé par les services de la Commission, s'est réuni à Bruxelles à deux reprises, en février et en juin 2007. Les résultats de ces réunions sont résumés dans deux documents de travail de la Commission qui ont été présentés lors des réunions du groupe de travail principal qui se sont tenues après les réunions du sous-groupe et qui peuvent être consultés sur les pages internet suivantes:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/article_3831_fr.htm et

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/article_4381_fr.htm

² Il s'agit du document de travail des services de la Commission CCCTB\WP\057, qui peut être consulté à l'adresse suivante: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_fr.htm. Il rassemble les différents éléments structurels de l'assiette en un ensemble de règles cohérent et a été présenté lors de la réunion du GT ACCIS des 27 et 28 septembre 2007.

montant exact de l'assiette fiscale qui lui a été attribuée, afin, par exemple, de pouvoir imputer des pertes préexistantes ou des crédits d'impôts.

6. La situation particulière de certains secteurs économiques, tels que les institutions financières, les services de transport, comme les compagnies aériennes et de chemin de fer, la télé- et la radiodiffusion etc., et la manière dont l'ACCIS pourrait devoir être adaptée afin de prendre leurs besoins en considération sont actuellement à l'étude. Le présent document ne traite pas de l'éventuel mécanisme de répartition spécial qui pourrait être recommandé pour ces secteurs (voir également le point VII).

III. Principes de base d'un mécanisme de répartition

7. Les services de la Commission estiment qu'un des principaux avantages d'une réforme complète de la fiscalité des entreprises dans l'UE réside dans la consolidation, au niveau communautaire, des profits et pertes des différentes entités d'un même groupe situées dans plusieurs États membres³. Cette consolidation nécessite toutefois un mécanisme afin de répartir l'assiette fiscale consolidée entre ces différentes entités. Le mécanisme de répartition en soi n'est pas le but de la réforme fiscale, mais une conséquence nécessaire et inévitable de la consolidation.
8. Le mécanisme de répartition:
 - devrait être aussi simple que possible à appliquer pour les contribuables et les administrations fiscales et facile à contrôler par les administrations fiscales;
 - devrait être difficile à manipuler par les contribuables. En d'autres termes, le mécanisme ne devrait pas reposer sur des facteurs dont la localisation est facile à déplacer en vue de transférer artificiellement (une partie de) l'assiette fiscale consolidée afin de bénéficier d'éventuelles différences entre les taux d'imposition des sociétés dans l'UE;
 - devrait répartir l'assiette fiscale entre les différentes entités concernées d'une manière qui peut être jugée juste et équitable;
 - ne devrait pas entraîner d'effets indésirables en termes de concurrence fiscale.

L'objectif du mécanisme de répartition n'est pas de reproduire la répartition actuelle des parts nationales des bénéfices imposables des groupes multinationaux (qui devrait également tenir compte des effets de la taille de la nouvelle assiette et de la consolidation) et il ne devrait en principe pas être conçu dans ce but. Les services de la Commission sont cependant bien conscients de l'importance politique et du caractère délicat des implications budgétaires potentielles pour les États membres. Ceux-ci connaissent et sont associés à l'étude d'impact approfondie qui est actuellement réalisée en vue d'évaluer, entre autres choses, l'impact de la proposition de réforme fiscale

³ Par exemple, la communication [COM(2007) 223 final] de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen intitulée «*Mise en œuvre du programme communautaire pour l'amélioration de la croissance et de l'emploi et pour le renforcement de la compétitivité des entreprises de l'UE: progrès accomplis en 2006 et étapes suivantes en vue de la proposition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS)*», à l'adresse suivante: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_fr.htm, ou le document de travail des services de la Commission CCCTB\WP\047 intitulé «*Le mécanisme de répartition de l'ACCIS*», à l'adresse suivante: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/article_3147_fr.htm

complète sur la répartition géographique des assiettes fiscales des groupes multinationaux européens⁴.

9. En théorie, il existe plusieurs méthodes de répartition de l'assiette fiscale. Elles ont été débattues au sein du GT ACCIS, en particulier une approche macroéconomique et deux approches microéconomiques ou axées sur les sociétés: l'une basée sur la valeur ajoutée et l'autre sur une formule de répartition proportionnelle. Des informations détaillées concernant ces discussions figurent dans les documents de travail des services de la Commission, tout comme les raisons pour lesquelles la répartition proportionnelle (à l'aide d'une formule) a été considérée comme approche privilégiée, plutôt que l'approche macroéconomique ou celle basée sur la valeur ajoutée⁵.
10. La «répartition proportionnelle» (c'est-à-dire une répartition basée sur une formule contenant des facteurs spécifiques aux entreprises) vise à répartir l'assiette fiscale à l'aide de facteurs pondérés. Les services de la Commission envisagent une formule à plusieurs facteurs afin de créer un mécanisme de répartition solide, c'est-à-dire non volatil. Si la formule comprend trois facteurs ou plus, le transfert d'une unité d'un de ces facteurs se traduirait par le transfert de moins d'une unité de l'assiette fiscale. Une combinaison de facteurs a aussi plus de chances de couvrir tous les principaux facteurs générateurs de profit. En outre, les négociations concernant la définition (le champ) et la pondération des facteurs entre les États membres en vue de trouver une formule acceptable par tous semblent plus faciles si l'on utilise trois facteurs ou davantage.
11. Les services de la Commission estiment que le mécanisme de répartition devrait attribuer les parts de l'assiette fiscale consolidée aux différentes entités du groupe consolidé sur la base des facteurs de répartition microéconomiques qui ont contribué à générer l'assiette fiscale (bénéfices) de chaque contribuable pris individuellement. Ils estiment également qu'il serait préférable que le mécanisme tienne compte des aspects de l'offre et de la demande dans la génération des revenus des entreprises. L'aspect «production/offre» de la génération des profits devrait être représenté par les facteurs de production que sont (i) le travail (mesuré au moyen de la masse salariale et éventuellement du nombre de salariés) et (ii) le capital (mesuré au moyen des immobilisations), tandis que l'aspect «demande» devrait être représenté par le microfacteur des «ventes par destination».
12. La formule d'attribution de l'assiette fiscale à une société A d'un groupe donné serait la suivante:

$$\text{Assiette fiscale A} = \left(\frac{1}{m} \frac{\text{Ventes}^A}{\text{Ventes}_{\text{Groupe}}} + \frac{1}{n} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Masse salariale}^A}{\text{Masse salariale}_{\text{Groupe}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Nombre d'employés}^A}{\text{Nombre d'employés}_{\text{Groupe}}} \right) + \frac{1}{o} \frac{\text{Immobilisations}^A}{\text{Immobilisations}_{\text{Groupe}}} \right) * A$$

⁴ Voir le document de travail des services de la Commission CCCTB\WP\058 «*Input from national tax administrations for the Impact Assessment of the reforms at the EU level of corporate tax system*» («Contribution des administrations fiscales nationales à l'analyse des incidences des réformes de la fiscalité des entreprises au niveau européen») et son annexe, à l'adresse suivante: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/article_4381_fr.htm

⁵ Voir, en particulier, CCCTB\WP\052, à l'adresse suivante: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/article_3831_fr.htm

$$\text{avec } \frac{1}{m} + \frac{1}{n} + \frac{1}{o} = 1$$

13. Les services de la Commission estiment que la pondération des facteurs n'est pas un aspect technique et recommandent que les discussions à ce propos aient lieu au niveau politique et une fois que l'étude des incidences des différentes options possibles aura été réalisée.⁶ C'est la raison pour laquelle le présent document n'évoque aucune piste quant à la pondération des facteurs. Une pondération égale des trois facteurs (travail, actifs et ventes) pourrait toutefois être prise comme hypothèse de travail.
14. Il est extrêmement important que la formule soit uniforme dans tous les États membres, ce qui signifie que ceux-ci ne devraient pas être autorisés à appliquer de variantes nationales à la formule en attribuant des pondérations différentes aux facteurs, en ajoutant ou en éliminant des facteurs ou en utilisant des règles différentes pour les définir. Cependant, on le verra au point VII, il devrait être possible d'appliquer un nombre limité de variantes à la formule standard pour certains secteurs spécifiques – à condition que les formules propres à ces secteurs spécifiques soient elles aussi uniformes dans toute l'UE.
15. Les services de la Commission proposent que tous les revenus imposables, c'est-à-dire les produits de nature commerciale ou autre que commerciale, acquis par le groupe soient consolidés et répartis sur la base de la formule donnée (en d'autres termes, les revenus à répartir sont l'assiette fiscale consolidée calculée conformément aux règles de l'ACCIS, sans autres ajustements). Une autre option consisterait à faire une distinction entre les revenus «commerciaux» (ceux générés dans l'exercice normal des activités économiques et commerciales) à répartir et les revenus «de nature autre que commerciale» (principalement des revenus passifs, tels que des intérêts, des redevances et des dividendes) à attribuer directement à l'État membre source. Cette distinction rendrait cependant le système plus complexe et ouvrirait des possibilités de transfert de bénéfices au sein du groupe.
16. Une part de l'assiette fiscale devrait être attribuée à chaque entité du groupe conformément à la formule donnée. Cette solution semble préférable à la celle qui consiste à attribuer cette part directement aux juridictions fiscales (les États membres). Il est utile de faire une distinction lorsque, dans le même État membre, il y a plusieurs entités susceptibles de se voir attribuer une part de l'assiette fiscale. Si l'attribution de cette part de l'assiette fiscale consolidée à l'État membre simplifierait les calculs (en particulier en ce qui concerne les ventes, comme on le verra ci-après), chaque entité doit néanmoins connaître son assiette fiscale pour calculer ses obligations fiscales sur la base de sa situation propre (par exemple, reports déficitaires antérieurs, crédits d'impôt éventuels, etc.).

IV. Principes de base d'une répartition proportionnelle

17. Le présent chapitre concerne les règles de base en vue de déterminer (i) la nature, (ii) la valeur et (iii) la localisation de chacun des facteurs utilisés dans la formule. Il faut

⁶ Voir le paragraphe 25 du document de travail CCCTB\WP\058, cité dans la note de bas de page n° 4 ci-dessus.

garder à l'esprit que dans une formule à plusieurs facteurs qui seraient, par exemple, pondérés d'une manière égale, il y a un élément d'autoajustement et que les choix relatifs à chaque facteur ont un impact limité sur le résultat final. Par conséquent, lorsqu'une approche est proposée pour des raisons de simplicité, il convient de noter qu'une approche plus compliquée ne modifierait vraisemblablement pas le résultat d'une manière significative⁷, en tout cas au niveau général.

18. Les calculs de répartition de l'assiette fiscale seraient réalisés chaque année. La position actuelle des services de la Commission est qu'une assiette fiscale consolidée positive (bénéfices nets) serait répartie immédiatement, tandis qu'une assiette fiscale consolidée négative (pertes nettes) serait reportée au niveau du groupe et serait déduite des futurs bénéfices consolidés.
19. Les règles de consolidation pour les entités entrantes s'appliqueraient également à la répartition. Par exemple, on considère actuellement qu'une entité qui entre dans le groupe au milieu de la période d'imposition devrait scinder cet exercice en deux et appliquer la consolidation et la répartition à la partie pertinente de l'exercice en cause. Dans ce cas, les facteurs devraient être répartis au prorata du temps. La même méthode serait appliquée aux sociétés qui quittent le groupe au milieu de l'exercice d'imposition.

V. Facteurs à inclure dans la formule

1. Travail

20. Les services de la Commission suggèrent provisoirement un facteur «travail» composé de deux éléments pondérés d'une manière égale: la masse salariale et le nombre d'employés.
21. Pour calculer la part de l'assiette fiscale à attribuer à une entité donnée sur la base du facteur «travail», il faut connaître le coût et le volume de la main-d'œuvre concernée de cette entité et comparer ces valeurs au coût et au volume de la main-d'œuvre concernée de l'ensemble du groupe. Trois éléments doivent donc être connus pour définir ce facteur: (i) la nature de la main-d'œuvre (ii) la valeur (coût) et (iii) la localisation de la main-d'œuvre.
22. En ce qui concerne la main-d'œuvre à prendre en considération (**nature**), les services de la Commission proposent d'inclure l'ensemble du personnel employé par une entité donnée, y compris les cadres et les administrateurs. La définition de la notion de salarié devrait être fondée sur la législation nationale de l'État membre où la personne concernée travaille et devrait être mutuellement reconnue par les États membres, de la même manière qu'ils reconnaissent mutuellement, par exemple, la législation environnementale en ce qui concerne les dispositions en matière de coût de dépollution.
23. Les services de la Commission suggèrent également que le personnel employé sous contrat intérimaire ou temporaire soit lui aussi pris en considération par l'employeur «effectif» si ce personnel effectue le même travail que celui qui aurait normalement été prestés par les salariés «ordinaires» de la société.
24. En revanche, les services sous-traités à des tiers (nettoyage, sécurité et, en général, toute prestation de services allant au-delà de la simple mise à disposition de travailleurs au profit de la société) ne devraient pas être retenus. Toutefois, si le prestataire de services

⁷ Par exemple, l'évaluation des immobilisations à leur juste valeur plutôt qu'à leur valeur fiscale nette.

externe appartient au même groupe consolidé que la société bénéficiaire des services, du point de vue de la localisation du facteur, les frais de personnel relatifs aux salariés qui fournissent les services «externalisés» devraient être attribués à l'entité dans laquelle ces salariés travaillent effectivement. Dans ce cas, il faut déterminer le lieu où les services sont fournis (voir ci-après).

25. En ce qui concerne le **coût**, les services de la Commission proposent de prendre en considération la rémunération considérée comme une dépense déductible pour calculer l'assiette fiscale, y compris les avantages sociaux, les cotisations sociales, les stock-options etc. Ce lien direct entre les dépenses déductibles dans le cadre de l'ACCIS et la répartition de l'assiette fiscale rendrait les calculs assez simples.
26. Au cours des discussions au sein du GT et du sous-groupe 6, la question a été posée de savoir s'il fallait procéder à des ajustements afin de corriger les écarts dans le niveau des salaires entre les pays de l'UE. Certains experts ont préconisé d'effectuer certains ajustements pour tenir compte du niveau moyen le plus bas des salaires dans certains États membres afin d'éviter une répartition inéquitable. En revanche, d'autres experts étaient favorables à une approche simple, uniquement basée sur le montant des salaires payés, sans procéder à une correction sur la base du nombre de salariés. Les services de la Commission ne préconisent pas un tel ajustement⁸. Toutefois, l'utilisation du nombre de salariés comme facteur de répartition a, dans une certaine mesure, un effet similaire.
27. En ce qui concerne la **localisation**, il faut déterminer le lieu de travail des salariés. Dans la grande majorité des cas, ce lieu coïncidera avec celui où est située l'entité qui a inscrit ces salariés dans son «registre du personnel». Il est cependant possible, dans certains cas, qu'une personne soit inscrite comme salarié dans une entité donnée, mais travaille en réalité pour une autre entité, située éventuellement dans un autre État membre. Dans ce cas, ce salarié (détaché) devrait être comptabilisé dans le facteur de répartition «masse salariale» de la deuxième entité. Cette règle est cohérente avec une règle similaire applicable aux actifs (voir le chapitre suivant) et vise à éviter le transfert de facteurs, en particulier dans un contexte intragroupe. Lorsque des salariés travaillent pour d'autres entités au cours d'un même exercice d'imposition, leur coût devrait être réparti sur la base du nombre de mois concerné. Une sorte de règle «de minimis» pourrait être envisagée si le coût des salariés d'employés détachés est faible par rapport à la masse salariale totale, afin de ne pas accroître les coûts de mise en conformité pour les sociétés qui sont dans cette situation, avec seulement un impact mineur sur la répartition de l'assiette fiscale.
28. Le nombre de salariés (équivalents temps plein) de chaque entité du groupe devrait être déterminé en tenant compte de la nature et de la localisation de la main-d'œuvre, suivant la description qui vient d'en être faite.

2. Immobilisations / actifs

29. Pour calculer la part de l'assiette fiscale à attribuer à une entité donnée sur la base de ce facteur, il faut connaître la valeur des immobilisations concernées attribuables à cette entité et comparer cette valeur à la valeur des immobilisations concernées attribuables à l'ensemble du groupe. Trois éléments doivent par conséquent être connus pour définir ce facteur: (i) la nature des immobilisations / actifs, (ii) leur valeur et (iii) leur localisation.

⁸ Parmi les divers arguments déjà exprimés, il faut souligner que cet ajustement devrait également – pour être cohérent – être appliqué aux autres facteurs.

30. En ce qui concerne les actifs à prendre en considération (**nature**), on pourrait théoriquement s'appuyer sur une large définition des actifs utilisés dans la génération des profits. Cependant, pour des raisons pratiques et de simplicité, les services de la Commission proposent de ne retenir que les immobilisations corporelles (terrains et bâtiments, appareils de production et machines, autres installations et équipements, outils et matériel). Cela signifie que les actifs incorporels, financiers et circulants (y compris les stocks) seraient exclus du dénominateur et du numérateur de la formule. Toutes les autres immobilisations corporelles fixes devraient être prises en considération, y compris les actifs inutilisés.
31. Bien que les stocks puissent représenter un élément très important des actifs pour certains secteurs (par exemple les sociétés commerciales), les services de la Commission sont enclins à proposer de les exclure du facteur «actifs», parce que les stocks peuvent être assez mobiles et que leur inclusion dans la formule pourrait donner lieu à des manipulations (par exemple l'établissement d'un entrepôt dans un pays où la pression fiscale est faible afin de transférer une partie de l'assiette fiscale dans ce pays via un facteur «actifs» majoré).
32. C'est pour une raison semblable que les services de la Commission suggèrent de ne pas inclure les actifs financiers dans le facteur des «actifs»: du fait de leur mobilité et de leur valeur élevée, ils pourraient être facilement utilisés pour transférer une partie du facteur et, partant, de l'assiette fiscale. Une exception pourrait être envisagée pour les institutions financières, étant donné que les actifs financiers représentent le principal élément générateur de revenus du facteur «actifs» de ces institutions.
33. Enfin, les services de la Commission proposent d'exclure les actifs incorporels pour un motif essentiellement d'ordre pratique. Premièrement, il est parfois très difficile d'évaluer ces actifs, en particulier ceux qui sont autogénérés. Même si l'on parvenait à trouver des méthodes pour le faire (comme en les évaluant en déduisant de la valeur de la société dans son ensemble celle de tous les éléments d'actif et de passif identifiables – résidu d'une évaluation complète de la société), cela aboutirait à des calculs complexes et à des coûts de mise en conformité élevés pour les sociétés. Si les actifs incorporels achetés à des tiers pourraient être facilement calculés grâce à leur prix d'achat, cela aboutirait à une solution injuste (au niveau de la répartition) pour les sociétés qui utilisent principalement des actifs incorporels autogénérés. En effet, ceux-ci ne seraient pas inclus dans le facteur «actifs». La capacité des actifs incorporels à générer des revenus ne dépend pourtant pas de leur origine interne ou externe. Deuxièmement, même si l'on trouvait un moyen de les évaluer, certaines incertitudes quant à leur localisation subsisteraient, en particulier lorsque les actifs incorporels sont créés et/ou utilisés par l'ensemble du groupe et non par un seul membre de celui-ci (par exemple une marque). Troisièmement, les actifs incorporels sont très mobiles et pourraient être utilisés à des fins d'évasion fiscale, afin de transférer une partie du facteur d'une juridiction fiscale à une autre (le transfert d'actifs, notamment incorporels, au sein d'un groupe consolidé serait réalisé d'une manière fiscalement neutre, par exemple à leur valeur fiscale nette).
34. Il convient de mentionner que certains experts du GT ont exprimé des craintes qu'un important facteur générateur de revenus soit ignoré si les actifs incorporels n'étaient pas pris en considération, ce qui entraînerait une mauvaise répartition de l'assiette fiscale. On peut cependant faire valoir que les actifs incorporels – et leur contribution à la génération des revenus – sont déjà (en partie) indirectement inclus dans la formule de répartition via les autres facteurs: les salaires des chercheurs et des autres salariés qui utilisent les actifs incorporels, les actifs utilisés pour créer des actifs incorporels (à

moins qu'ils ne soient amortis immédiatement ou déduits entièrement, comme l'explique le document «ébauche technique») et le produit des ventes de biens ou de services dont la valeur inclut celle d'actifs incorporels (la localisation de ces ventes dépend du concept utilisé, à savoir les ventes par origine ou les ventes par destination).

35. Les services de la Commission estiment que, pour les raisons mentionnées ci-dessus, les actifs incorporels ne devraient pas être pris en considération dans le facteur «actifs». Ils sont néanmoins à l'écoute des avis des experts qui recommandent d'inclure les actifs incorporels dans le facteur «actifs» et, en particulier, de leurs propositions en vue de surmonter les problèmes d'évaluation et de localisation évoqués plus haut.
36. En ce qui concerne l'**évaluation** des actifs, les services de la Commission proposent de prendre en considération leur valeur fiscale nette (le coût historique moins l'amortissement fiscal) ou celle du «pool», si les actifs sont amortis en «pool»⁹. Cela permettrait d'identifier directement la valeur à calculer dans la formule. D'autres options (juste valeur, coût historique ou même approche de flux) ont été étudiées, mais l'approche basée sur la valeur fiscale nette semble être la plus adaptée. Parmi les divers arguments en faveur de l'utilisation de la valeur fiscale nette, il faut mentionner que cette valeur reflète le mieux la valeur de marché de l'actif (la valeur de marché avait été considérée comme la valeur théoriquement correcte de l'actif, mais elle avait été laissée de côté en raison des difficultés et des coûts de mise en conformité liés à son calcul, les coûts et les difficultés de la réévaluation de tous les actifs chaque année étant disproportionnés par rapport aux avantages de l'utilisation de la valeur de marché par rapport à celle de la valeur fiscale nette).
37. La méthode de calcul de la valeur fiscale nette des actifs à prendre en considération pourrait être la suivante: premièrement, la valeur fiscale nette des actifs amortis individuellement pourrait être déduite des calculs servant à déterminer l'assiette fiscale de l'entité; deuxièmement, si les actifs sont regroupés en «pool», la valeur fiscale nette du «pool» d'actifs de l'entité à la fin de l'exercice d'imposition pourrait être utilisée. Selon les règles d'amortissement proposées dans le document "ébauche technique", les stocks, les actifs financiers et les actifs incorporels ne seraient pas inclus dans le «pool». Les deux premiers ne sont pas des actifs amortissables et les derniers sont amortis individuellement.
38. Pour calculer le facteur «actifs», la valeur fiscale nette des actifs en fin d'exercice pourrait être utilisée. Une autre possibilité consiste à prendre en considération la moyenne de la valeur fiscale nette des actifs. Cela semble nécessaire afin de refléter correctement la fluctuation des actifs (due, par exemple, à l'achat, à la construction, à la vente d'actifs, etc.) au cours de l'exercice d'imposition. Cette valeur moyenne devrait être déterminée en calculant la moyenne de la valeur fiscale nette en début et fin d'exercice. Par exemple, si un État membre annonce une augmentation ou une diminution de son taux d'imposition, le groupe pourrait étudier la possibilité d'acheter un actif de grande valeur en décembre (plutôt qu'en janvier) via une entité située dans cet État membre afin d'y accroître le facteur «actifs». Il est possible d'arriver au même résultat en transférant un de ces actifs d'une société du groupe à une autre. Sans la méthode de calcul de la moyenne, la valeur fiscale nette totale de cet actif serait prise en considération par le facteur «actifs» dans la société en question, même si cet actif n'a été utilisé que pendant un mois et n'a donc pu générer de revenus que pendant un mois dans cette société. D'un autre côté, ce type d'évasion fiscale n'a d'impact que pendant un an,

⁹ La localisation d'actifs loués ou en leasing qui seraient amortis «en pool» pourrait toutefois entraîner des coûts de mise en conformité.

de sorte qu'on pourrait considérer qu'en n'utilisant pas la méthode de calcul de la moyenne, on privilégierait l'objectif de simplicité. Les experts sont invités à expliquer s'ils estiment qu'une méthode de calcul de la moyenne est nécessaire pour empêcher les entreprises de recourir à ce type d'ingénierie fiscale.

39. En ce qui concerne la **localisation** des actifs, les services de la Commission proposent d'attribuer l'actif à l'entité qui l'utilise effectivement. Dans la grande majorité des cas, cette localisation coïncide avec la localisation du propriétaire économique de l'actif, c'est-à-dire la personne qui a le droit de l'amortir. Il pourrait cependant y avoir des situations où les actifs sont amortis par une entité, mais utilisés effectivement par une autre: cette règle les attribuerait à cette dernière.¹⁰ Elle est également cohérente avec une règle similaire applicable aux salariés détachés (voir le point précédent) et vise à éviter le transfert de facteurs, en particulier dans un contexte intragroupe.
40. Cette règle aurait des conséquences sur les actifs loués ou en leasing. En effet, les actifs intragroupes de ce type seraient localisés, pour les besoins du facteur, là où ils sont utilisés plutôt qu'à l'endroit où se trouve leur propriétaire légal ou la société qui les amortit à des fins fiscales. Quant aux actifs donnés ou pris en location ou en leasing à des tiers ou à des parties liées¹¹, ils devraient être pris en considération à la fois par le bailleur et par le preneur, le premier¹² les évaluant comme n'importe quel autre actif (valeur fiscale nette) et le second les évaluant à un montant fixe de 8 fois¹³ le montant net annuel de la location. Il est à noter que le fait qu'un actif apparaisse dans deux formules différentes ne constitue pas un problème en soi si les deux parties au contrat de leasing n'appartiennent pas au même groupe ACCIS (aucun risque de double (non-)imposition), car les deux actifs génèrent deux types de revenus différents.
41. Lorsqu'un groupe vend des actifs à un tiers, le produit de cette vente¹⁴ devrait être réparti et imposé. Les transferts d'actifs à l'intérieur d'un groupe n'affectent pas l'assiette consolidée, car ils sont évalués à leur valeur fiscale nette. Ils affectent toutefois le mécanisme de répartition, car leur localisation détermine les entités qui ont droit à une part de l'assiette fiscale consolidée. La technique d'ingénierie fiscale suivante pourrait être utilisée: l'actif est d'abord transféré à sa valeur fiscale nette à une entité du groupe située dans un État membre où la pression fiscale est faible sans entraîner d'imposition; deuxièmement, il est vendu à un tiers et une part plus importante de l'assiette fiscale est attribuée, en raison de la localisation des actifs, à la société située dans l'État membre où la pression fiscale est faible (transfert de facteur). L'exclusion d'actifs pouvant être facilement déplacés, comme les stocks, les actifs financiers et les actifs incorporels, et la règle de localisation fixant le lieu d'utilisation effectif des actifs devraient toutefois déjà réduire fortement la possibilité de recourir à ce genre de techniques artificielles d'ingénierie fiscale.

¹⁰ La situation décrite ici dépend des règles de la détermination de l'assiette fiscale applicables au leasing (qui doivent encore être élaborées).

¹¹ Dans ce contexte, les transactions entre parties liées qui ne sont pas consolidées (entre 20 % et moins de 75 %) seraient traitées comme des transactions avec des tiers.

¹² Pour les actifs financiers amortis par le propriétaire économique, le preneur les évaluerait à la valeur fiscale nette et le bailleur à 8 fois le montant net annuel de la location.

¹³ Ce chiffre repose sur la pratique en cours aux États-Unis. Cela entraînerait une évaluation constante conforme à l'approche basée sur le coût historique plutôt que sur la valeur fiscale nette.

¹⁴ Si les actifs sont regroupés en «pool», l'imposition est répartie sur plusieurs exercices parce que le produit réduit la base amortissable du «pool» et diminue ainsi les dotations aux amortissements admises en déduction lors des exercices ultérieurs.

42. De même, pour contrer les transferts d'actifs intragroupes vers des États membres à faible pression fiscale et leur revente ultérieure à des tiers (par exemple dans l'année), la formule pourrait inclure l'actif dans le numérateur de la fraction pour l'entité qui possédait l'actif à l'origine et pas celle qui le détenait lorsque celui-ci a été vendu ou a quitté le groupe d'une autre manière¹⁵ (si la vente à des tiers a lieu, par exemple, dans l'année du transfert intragroupe).

3. Ventes

43. Au cours des discussions au sein du GT et du sous-groupe 6, la question la plus controversée était celle de savoir si la formule devait inclure un facteur «ventes», en raison des difficultés conceptuelles et pratiques qui y sont liées. Les ventes pourraient toutefois être considérées comme un facteur de répartition plausible, puisque les entreprises ne font des bénéfices que si elles vendent leur production. En outre, les ventes sont actuellement utilisées dans les systèmes de répartition proportionnelle des États-Unis et du Canada, et ces pays n'ont apparemment nullement l'intention de modifier cette situation.

44. Il convient également de mentionner que la plupart des experts des États membres qui sont favorables à l'utilisation d'un facteur «ventes» préféreraient que celles-ci soient mesurées «à l'origine» (le lieu d'expédition des biens) plutôt qu'«à destination» (le lieu où les biens sont finalement livrés). Les services de la Commission estiment cependant que la base conceptuelle des **ventes par origine** en tant que facteur générateur de revenus et que facteur de répartition est faible. Premièrement, ces ventes reproduisent dans une large mesure le rôle joué par les actifs et la masse salariale en tant que facteurs générateurs de revenus. Deuxièmement, si les transactions intragroupes étaient éliminées du facteur – ce qui semble normal, pour des raisons tant conceptuelles que pratiques –, les ventes par origine n'attribueraient pas l'assiette fiscale aux lieux adéquats, dans le sens où les effets de la contribution des productions intermédiaires à la génération des revenus ou les différences dans la productivité d'autres facteurs sur l'ensemble d'une chaîne de sociétés d'un groupe donné ne seraient pas détectés.

45. La localisation du facteur des «ventes par origine» pourrait aisément être manipulée (ingénierie fiscale par transfert de facteur), car les entreprises peuvent agir facilement sur le lieu d'expédition à des tiers (même si d'éventuels frais de transport doivent être pris en considération). Le facteur des «ventes par destination» pourrait présenter un risque analogue, mais, en raison des frais de transport (les biens sont censés être livrés physiquement au lieu de destination) et de la réduction de la marge bénéficiaire (en cas de recours à un agent indépendant, par exemple), le transfert de facteur serait moins préoccupant. En outre, les ventes par destination sont moins mobiles, car les sociétés ne peuvent pas contrôler la localisation des consommateurs comme elles peuvent le faire avec les actifs et les salariés. Le facteur des «ventes par destination» semble par conséquent présenter moins de risques d'évasion fiscale. Ce sont les principales raisons pour lesquelles les services de la Commission sont enclins à proposer l'utilisation de ce facteur dans la formule.

46. Bien que le concept des **ventes par destination** ne soit actuellement pas utilisé (du moins pas explicitement) pour répartir les droits d'imposition sur le revenu des sociétés entre différentes juridictions, on peut faire valoir que la «demande» est un facteur

¹⁵ Des actifs peuvent quitter le groupe pour d'autres raisons que la vente, par exemple si la société propriétaire des actifs quitte le groupe consolidé, en raison d'une cession de parts (l'ensemble des parts ou une portion suffisante pour passer sous le seuil minimal requis de droits de vote, à titre permanent ou temporaire), d'une réorganisation de l'entreprise, d'une modification de sa forme juridique, etc.

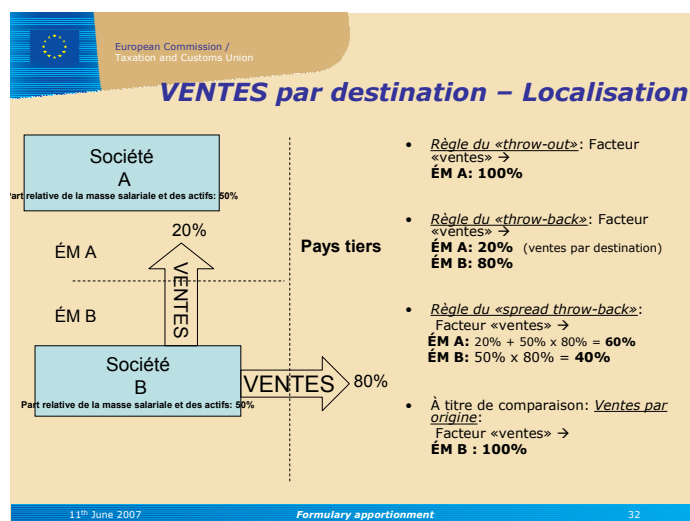
générateur de revenus, puisque les entreprises ne font des bénéfices que si elles vendent leur production. Le rôle d'un facteur «ventes» dans la formule est de représenter l'aspect «demande» de la génération de revenus. C'est la raison pour laquelle il doit être mesuré à destination. Les «ventes par destination» sont utilisées sur cette base conceptuelle dans les systèmes de répartition proportionnelle existants.

47. Un argument fréquemment avancé est que la «demande» dans l'État membre de consommation est déjà imposée dans l'UE au moyen de la TVA. Cependant, d'autres facteurs (tels que les actifs et la masse salariale) sont eux aussi soumis à d'autres taxes que l'impôt des sociétés dans l'État membre de production. En outre, l'inclusion d'un facteur dans la formule n'implique pas sa nouvelle imposition, mais la répartition des droits d'imposition entre des juridictions fiscales sur la base de ce facteur. Des experts craignent également que la rémunération des États consommateurs au moyen de l'impôt des sociétés duplique les effets de la TVA dans l'UE. Cependant, seule une partie de l'assiette fiscale – qui dépendrait de la pondération du facteur «ventes» dans la formule – serait attribuée aux États consommateurs, et les États producteurs seraient rémunérés via les facteurs «main-d'œuvre» et «actifs» en tant que facteurs axés sur l'offre.
48. Si l'on décidait d'inclure les ventes dans la formule, les ventes intragroupes devraient en être exclues, puisqu'elles ne contribuent pas au revenu consolidé que ce facteur vise à répartir. Si les ventes intragroupes étaient incluses dans le facteur, elles devraient être prises en considération au prix de pleine concurrence, ce qui réintroduirait les difficultés liées aux prix de transfert que le système voudrait éliminer. D'un autre côté, si l'on considérait le facteur «ventes» isolément, l'exclusion des ventes intragroupes pourrait entraîner une répartition de l'assiette fiscale assez différente de la répartition actuelle, parce que, par exemple, une entité de production dans un État membre qui vend à des entités de commercialisation du même groupe dans un autre État membre n'aurait aucune «ventes» (extragroupes) à inclure dans le facteur de répartition. Cela montre bien que l'État membre dans lequel les sociétés de production sont situées n'a joué aucun rôle dans la génération des revenus du groupe du point de vue de la demande. Il a toutefois joué un rôle du point de vue de la production et cela devrait se refléter dans les revenus attribués à cet État membre au moyen des facteurs axés sur l'offre (main-d'œuvre et actifs). Par conséquent, comme cela a été indiqué plus haut, dans une formule à plusieurs facteurs, les différents facteurs n'influencent que partiellement le résultat final.
49. Comme pour les deux facteurs précédents, il faut comparer la valeur des ventes concernées attribuables à une entité donnée à la valeur des ventes concernées de l'ensemble du groupe. Trois éléments doivent par conséquent être connus pour définir ce facteur: (i) la nature des ventes, (ii) leur valeur et (iii) leur localisation.
50. En ce qui concerne les ventes à prendre en considération (**nature**), les services de la Commission proposent d'inclure uniquement (mais dans son intégralité) le produit des ventes de biens et des prestations de services (l'activité principale) (comme le point «chiffre d'affaires net» du compte de résultat). Les recettes issues de revenus exonérés (comme les plus-values couvertes par le régime d'exonération des plus-values de cession des titres de participations) et les revenus extraordinaires ne devraient pas être retenus dans le facteur. Les recettes issues de revenus passifs, comme les intérêts, les dividendes, les dividendes réputés et les redevances, ne devraient pas être incluses non plus – à moins qu'elles ne représentent les recettes accumulées dans l'exercice normal des activités économiques et commerciales de l'entreprise (l'activité principale). Il faut souligner que l'exclusion des revenus passifs du facteur «ventes» n'affecte que la

formule. Comme on le verra ci-dessus, l'ensemble de l'assiette fiscale (donc y compris les revenus passifs) serait répartie entre les différentes entités du groupe.

51. La solution proposée devrait éviter que des sociétés n'attribuent artificiellement des revenus mobiles à une localisation favorable (transfert de facteur). Elle éviterait aussi des discussions complexes au sujet de la localisation (où une redevance devrait-elle être située? Là où se trouve le payeur ou là où se trouve le bénéficiaire de la redevance, ou encore là où se trouve l'actif incorporel qui donne lieu à la redevance? Etc.).
52. En ce qui concerne la **valeur** des ventes, les services de la Commission suggèrent de prendre en considération le chiffre utilisé pour calculer l'assiette fiscale, ainsi qu'en termes de paiement non monétaire, de taux de change, etc. (voir le paragraphe 43 du document "ébauche technique"). Ce lien direct rendrait également les calculs assez simples.
53. En ce qui concerne la **localisation**, les services de la Commission proposent, pour les besoins de la définition du facteur, d'attribuer les ventes de biens à l'entité (du groupe) située dans l'État membre où les ventes à des tiers ont lieu, c'est-à-dire au lieu de la livraison physique finale, s'il est identifiable (sinon, il devra s'agir du dernier tiers identifiable à avoir pris réception de la livraison physique dans la chaîne de vente) (ventes par destination). Les ventes intragroupes ne devraient pas être prises en considération. Il n'y aura donc aucun problème lié aux prix de transfert.
54. Pour déterminer le lieu de destination, les règles existantes en matière de TVA (mais aussi certaines des règles actuellement proposées) visant à déterminer le lieu où les biens et les services sont réputés avoir été livrés ou fournis pourraient être utilisées comme base de travail. Du point de vue du coût de mise en conformité, il serait également relativement simple pour les sociétés de déterminer le lieu de destination des ventes dans les différentes juridictions, puisqu'elles appliquent déjà les règles en matière de TVA.
55. Les ventes de biens immobiliers pourraient être localisées dans l'État membre où le bien se trouve. Les ventes de biens meubles pourraient être localisées dans l'État membre où les biens sont livrés physiquement, c'est-à-dire – s'il est connu – le lieu de destination final. Les services de la Commission estiment que la livraison physique de biens est un élément important en vue de prévenir les manipulations qui pourraient avoir lieu si, par exemple, seule l'adresse de facturation ou d'autres dispositions faciles à manipuler étaient utilisées. Cependant, dans la grande majorité des cas, la règle qui consiste à ne tenir compte que du lieu de livraison physique équivaut à localiser le facteur dans l'État membre où l'acheteur est établi. Les cas particuliers feraient l'objet de règles particulières. Par exemple, les ventes de biens sur les services de transport, comme les ferries, pourraient être localisées au point de départ ou d'arrivée du service.
56. Les services qui concernent des biens immobiliers pourraient être localisés dans l'État membre où le bien se trouve. Il s'agirait d'une règle parallèle à celle applicable à la vente de biens immobiliers. La prestation d'autres services pourrait être localisée dans l'État membre où leurs bénéficiaires les utilisent ou en jouissent effectivement – c'est-à-dire la destination de la prestation de services. Par exemple, les services de restaurant et de restauration, les services culturels, artistiques, sportifs, scientifiques, éducatifs, récréatifs et similaires, les services auxiliaires de transport et les travaux sur des biens meubles pourraient être localisés dans l'État membre où les activités ont physiquement lieu. Les services fournis sous forme électronique, les services de télécommunications, les services de radio- et de télédiffusion et l'enseignement à distance pourraient être localisés dans l'État membre où le consommateur est établi.

57. Les données nécessaires pour localiser les ventes devraient en principe être disponibles en grande partie via les déclarations récapitulatives des entités (déclarations de TVA dans lesquelles sont consignées les ventes de biens à d'autres États membres de l'UE). Cependant, dans certaines situations, telles que les échanges triangulaires où l'acheteur revend des biens à un deuxième acheteur, mais où les biens sont livrés directement à celui-ci par le vendeur d'origine, les informations nécessaires concernant le lieu de livraison final ne pourraient pas être tirées de la déclaration récapitulative du vendeur d'origine, mais devraient être consignées et fournies séparément par les contribuables. Cette même obligation s'appliquerait aux services.
58. Dans les cas où les ventes ont lieu dans un État membre où le groupe n'est pas fiscalement présent (via une filiale ou un ES – voir le chapitre «Critère de rattachement géographique / "nexus"» ci-après) ou dans un pays tiers, elles seraient prises en considération par les autres entités du groupe proportionnellement aux autres facteurs (règle du «spread throw-back»). La règle du «spread throw-back» donne implicitement une pondération plus importante aux deux autres facteurs – le travail et les actifs.
59. Les services de la Commission proposent de n'appliquer ni la règle du «throw-out» ni la règle du «throw-back» pur en raison des résultats potentiellement incohérents auxquels ces solutions pourraient aboutir. Comme l'illustre l'exemple suivant, la règle du «throw-out» aurait pour résultat que, pour l'État membre B, aucune vente ne serait prise en considération, tandis que la règle de «throw-back» pur aboutirait à l'introduction de ventes par origine qui pourraient être considérées comme une incohérence dans le concept de «ventes par destination».



60. Lorsque des ventes ont lieu dans un État membre où le groupe possède au moins deux entités, les services de la Commission recommandent qu'elles soient prises en considération par toutes les entités situées dans cet État membre, proportionnellement aux autres facteurs (de la même manière qu'avec la règle du «spread throw back»).

VI. Critère de rattachement géographique ("nexus")

61. Si un facteur de «ventes par destination» est appliqué, on peut se demander comment traiter les ventes qui ont lieu dans un État membre où le groupe n'a pas de présence physique imposable, comme un ES ou une filiale (on peut se poser la même question au sujet des actifs et du travail, même s'il est moins probable qu'un groupe ait des actifs et

des salariés dans un État membre où il n'est pas présent physiquement). La question se pose de savoir si une connexion économique, à savoir la présence significative d'au moins un des facteurs de répartition (les actifs, le travail ou les ventes) dans cette juridiction, serait suffisante pour attribuer une partie de l'assiette fiscale à cet État membre ou si une présence physique, c'est-à-dire la présence d'un ES ou d'une filiale dans cette juridiction, est nécessaire. Théoriquement, une approche basée sur une présence économique (significative) serait cohérente avec l'idée que tant l'offre que la demande sont les facteurs générateurs des revenus. En outre, cela semble mieux répondre au défi que représente l'«économie virtuelle». Les services de la Commission proposent toutefois que, pour l'instant du moins, pour la répartition de l'assiette fiscale, une présence physique dans cet État membre soit nécessaire, car le concept de la présence économique représenterait une méthode totalement nouvelle d'imposition des bénéficiaires des entreprises, qui ne serait pas non plus conforme aux principes de l'OCDE. En outre, la définition de la connexion sur la base de la présence économique impliquerait que les petites entreprises qui ne sont actuellement assujetties à l'impôt des sociétés que dans un État membre, mais qui réalisent des volumes de ventes considérables dans d'autres États membres, soient subitement assujetties à l'impôt des sociétés dans ces pays, ce qui augmenterait leurs coûts de mise en conformité.

VII. Formule provisoirement privilégiée par les services de la Commission

62. Comme indiqué plus haut, le choix des facteurs de répartition à retenir dans la formule devrait poursuivre les objectifs suivants: la formule devrait (i) être aussi simple que possible à appliquer pour les contribuables et les administrations fiscales et facile à contrôler par ces administrations; (ii) être difficile à manipuler par les contribuables; (iii) aboutir à une répartition juste et équitable des assiettes fiscales entre les différentes entités concernées; (iv) éviter d'entraîner d'effets indésirables en termes de concurrence fiscale.
63. Les services de la Commission suggèrent dès lors une formule basée sur trois facteurs, le facteur «travail», le facteur «actifs» et le facteur «ventes». Contrairement à une formule à un ou deux facteurs, elle rend moins intéressante la «manipulation» d'un des facteurs, car cela ne modifierait la répartition que proportionnellement à la pondération de ce facteur.
64. Le facteur «travail» serait composé de deux éléments: la masse salariale et le nombre de salariés, qui seraient pondérés d'une manière égale. Le domaine couvert par le facteur «travail», qui inclurait les salariés, pourrait dépendre de la définition de la notion de salarié selon la législation nationale et d'une approche fondée sur la reconnaissance mutuelle. L'évaluation de la masse salariale pourrait être tirée des règles de l'ACCIS sur la détermination de l'assiette fiscale. Les deux mesures répondent à l'objectif de la simplicité du calcul du facteur et de la facilité de sa gestion. C'est également le cas, dans la plupart des situations, pour la règle de localisation du facteur «travail». Cependant, dans le cas où des employés sont localisés là où ils travaillent effectivement et pas à l'endroit où ils figurent sur le registre du personnel, les coûts de mise en conformité pourraient être plus élevés, même si les entreprises concernées devraient disposer de ces informations.
65. Le facteur «actifs» inclut tous les actifs corporels fixes. Aux fins de leur amortissement, ils seraient évalués à leur valeur fiscale nette (qui peut facilement être déduite des règles de l'ACCIS sur la détermination de l'assiette fiscale), tandis que certains actifs non

amortissables, comme les terrains, seraient évalués à leur valeur d'acquisition. Les actifs incorporels et financiers et les stocks ne seraient pas inclus en raison des risques de manipulation qu'ils présentent et des difficultés d'évaluation et de localisation (en particulier les actifs incorporels). Les actifs à prendre en considération seraient localisés là où ils sont effectivement utilisés, avec des règles spéciales à appliquer pour les actifs loués ou loués à bail. L'application de ces règles spéciales pourrait introduire certaines difficultés, mais elle est nécessaire afin de prévenir les manipulations, même si une règle de minimis pourrait être appliquée afin que toute difficulté supplémentaire soit proportionnée.

66. Les services de la Commission proposent un facteur «ventes par destination», car ce facteur est moins facile à manipuler par les sociétés et, en raison de son «immobilité», limiterait l'impact global de la formule sur la concurrence fiscale dans l'UE. Seul le produit de la vente de biens et de la prestation de services devrait être pris en considération (l'activité principale), les données nécessaires étant, dans la plupart des cas, disponibles dans les déclarations de TVA récapitulatives. Dans les cas particuliers, les sociétés devront fournir des informations relatives au lieu de livraison effectif (sur lesquels elles devraient posséder des données). Étant donné qu'une présence physique est nécessaire afin d'attribuer l'assiette fiscale à une juridiction, des ventes «no-where» pourraient avoir lieu si le groupe ne possède pas d'ES ou de filiale dans l'État de destination des ventes. Dans ce cas, la règle du «spread throw-back» devrait être appliquée.
67. Les effets probables de la formule de répartition sur la concurrence fiscale entre les États membres devraient également être pris en considération lorsqu'il s'agira de décider de sa composition. L'objectif de l'ACCIS est de supprimer les entraves au bon fonctionnement du marché unique qui résultent des régimes d'imposition sur les sociétés et non d'intensifier la concurrence fiscale. La littérature scientifique existante semble toutefois suggérer que plus la concurrence fiscale est âpre, plus les facteurs de répartition sont élastiques aux modifications fiscales. Une formule incluant les actifs mobiles pourrait par conséquent intensifier la concurrence fiscale, tandis qu'une formule incluant les ventes par destination pourrait la limiter. La combinaison des facteurs que proposent les services de la Commission pourrait aboutir à un résultat équilibré.
68. Les services de la Commission suggèrent de revoir toute la formule, à savoir les facteurs et la pondération, après une période de, par exemple, 5 ans, afin d'examiner si le mécanisme de répartition a abouti à une répartition de l'assiette fiscale entre les États membres qui peut être jugée juste et équitable ou si, au contraire, certains ajustements de la formule sont nécessaires.

VIII. Formules propres à certains secteurs

69. Au vu des caractéristiques spécifiques de certains secteurs économiques, une formule de répartition unique qui couvrirait tous les secteurs de l'économie risque de ne pas refléter correctement l'importance des différents facteurs générateurs de profits dans chaque secteur. Les experts sont invités à répondre à la question de savoir pour quels secteurs (pour autant qu'il y en ait) une formule spécifique devrait être prévue et comment ces formules et facteurs spécifiques pourraient être définis pour chacun d'eux (en gardant à l'esprit qu'il a été convenu que les formules de ce type devaient être aussi limitées que possible). Les services de la Commission estiment actuellement que les secteurs suivants auraient besoin de formules spéciales: les services financiers, les services de transport,

tels que les compagnies aériennes et de chemin de fer, et les services de télé- et de radiodiffusion.

70. Afin de déterminer les formules propres à certains secteurs, il serait préférable d'adapter autant que possible le calcul des facteurs de la formule générale aux particularités de ces secteurs plutôt que d'opter pour des formules complètement différentes. Cette approche aurait des avantages significatifs pour les groupes actifs dans plusieurs secteurs économiques (conglomérats), si l'on décidait d'appliquer différentes formules propres à certaines parties de ces groupes.

IX. Clause de sauvegarde

71. Les services de la Commission estiment qu'il serait raisonnable d'introduire une clause de sauvegarde ou «échappatoire» au cas où le résultat de la répartition pour une société donnée aboutirait manifestement à un résultat injuste (par exemple si la répartition ne représente pas correctement l'étendue des activités économiques réalisées dans les différents pays concernés). Cette clause permettrait – à la demande de la société et avec l'autorisation des administrations fiscales ou sur demande concertée de toutes les administrations fiscales – d'utiliser une méthode alternative pour répartir l'assiette fiscale. Son application serait limitée aux cas très exceptionnels et ne devrait pas impliquer la réintroduction d'une comptabilité séparée et des prix de pleine concurrence. Étant donné que la répartition revêt un intérêt général, toute modification de ce type (la non-application de la formule de répartition) devrait être approuvée par toutes les administrations fiscales concernées et ne pas être accordée ni requise unilatéralement. Une autre raison d'introduire une telle clause «échappatoire» est la nécessité de réagir aux fluctuations du contexte économique à l'aide d'une formule ajustée ou spécialisée. Les experts sont invités à formuler des observations quant à la manière dont cette clause de sauvegarde pourrait être formée.