



ÉCONOMIES DE LOCALISATION

JUILLET 2010

Avertissement: Ce document, préparé par le Secrétariat de l'OCDE, n'a pas de valeur juridique et les avis qui y sont exprimés ne représentent pas nécessairement ceux des pays membres de l'OCDE. Pour une description plus complète des points de vue de l'OCDE et de ses pays membres concernant le principe de pleine concurrence et les prix de transfert, les lecteurs sont invités à se reporter aux Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales qui ont été approuvés par le Comité des affaires fiscales le 27 juin 1995 et par le Conseil de l'OCDE pour publication le 13 juillet 1995 [C(95)126/FINAL], complétés et mis à jour depuis lors (la dernière mise à jour des Principes a été approuvée par le Conseil le 22 juillet 2010, voir www.oecd.org/ctp/pt.)

ÉCONOMIES DE LOCALISATION

1. Les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (ci-après « les Principes ») contiennent une brève discussion des économies de localisation aux paragraphes 9.148-9.153 dans le contexte de l'examen des aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises.

2. En général, les économies de localisation sont les économies nettes qui peuvent être réalisées par un groupe multinational qui transfère certaines de ses activités vers un lieu où les coûts de main-d'œuvre ou immobiliers, par exemple, sont moins élevés que dans le lieu où il exerçait initialement ses activités. Les économies nettes résultant du changement de localisation sont déterminés compte tenu des éventuels surcoûts liés à la délocalisation, tels que les éventuels coûts de fermeture de l'activité existante, des coûts de transport plus élevés si la nouvelle entité est plus éloignée du marché, les coûts de formation du personnel local, etc.

3. Lorsqu'une réorganisation permet des économies de localisation significatives, il convient de se demander si et, le cas échéant, comment, ces économies doivent être partagées entre les parties, et en particulier si une partie des économies de localisation devrait être attribuée à l'entité situé dans la juridiction où les coûts sont moins élevés. Ceci peut par exemple s'effectuer via l'inclusion d'un élément de profit supplémentaire dans le prix de transfert des produits ou des services fournis aux entreprises associées par l'entité à faible coûts. Selon le principe de pleine concurrence, la réponse devrait dépendre de ce dont des parties indépendantes auraient convenu dans des circonstances similaires. En principe, elle dépend donc des fonctions, actifs et risques de chacune des parties qui auront une influence sur leur pouvoir de négociation.

4. Prenons l'exemple d'une entreprise qui dessine, fabrique et vend des vêtements de marque. Supposons que le processus de fabrication soit simple, et que la marque soit célèbre et constitue un actif incorporel de grande valeur. Supposons en outre que l'entreprise soit établie dans le pays A, dans lequel les coûts de main-d'œuvre sont élevés, et décide de cesser ses activités de fabrication dans ce pays pour les transférer à une entreprise associée, implantée dans le pays B, où les coûts de main-d'œuvre sont nettement plus faibles. Supposons que l'entreprise implantée dans le pays A conserve les droits sur la marque et continue de dessiner les vêtements. Les vêtements seront fabriqués par la société associée dans le pays B, dans le cadre d'un accord de sous-traitance. Cet accord n'implique ni l'utilisation d'actifs incorporels de valeur détenus par ou concédés à l'entreprise associée, ni que l'entreprise associée dans le pays B assume des risques significatifs. Les vêtements fabriqués par l'entreprise associée dans le pays B seront ensuite vendus à l'entreprise du pays A, qui les revendra à des clients tiers.

5. Dans cet exemple, on suppose que les moindres coûts de main d'œuvre de l'entité dans le pays B permettent des gains de localisation significatifs et la question est donc de savoir si ces économies de localisation doivent être attribuées à l'entreprise du pays A, à l'entreprise associée du pays B, ou partagées entre les deux dans une proportion qui resterait à déterminer.

6. Dans un tel exemple, le principe de pleine concurrence conduirait à s'interroger sur le prix auquel des sous-traitants indépendants dans le pays B factureraient une activité comparable dans des circonstances comparables. Si l'activité est relocalisée dans un environnement où les activités de fabrication sont hautement concurrentielles, il est probable qu'il y aurait des sous-traitants indépendants dans le pays B et qu'il serait possible de trouver des données comparables dans le pays B pour déterminer les conditions auxquelles des parties tierces dans des conditions de pleine concurrence voudraient fabriquer les vêtements pour l'entreprise du pays A. Dans une situation de ce type, un sous-traitant indépendant se verrait en

général attribuer une fraction très faible, voire nulle des économies de localisation. S'il en était autrement, sa situation ne serait pas la même que celle d'un fabricant indépendant, ce qui serait contraire au principe de pleine concurrence.

Illustration	
<i>Avant la réorganisation:</i> L'entreprise dans le pays A fabrique et vend des vêtements.	
• Coûts de fabrication dans le pays A:	100
• Prix de vente aux clients:	200
<i>Après la réorganisation:</i> Les vêtements sont fabriqués par la société associée dans le pays B.	
<i>Au niveau de la société associée dans le pays B:</i>	
• Coûts de fabrication:	30
• Prix de transfert à l'entreprise dans le pays A (en supposant que c'est le prix de pleine concurrence, déterminé sur la base d'une analyse de comparabilité) :	36
<i>Au niveau de l'entreprise dans le pays A:</i>	
• Coût d'achat des marchandises vendues :	36
• Prix de vente aux clients:	200
Économies de localisation pour le groupe multinational (Entreprise dans le pays A + entreprise associée dans le pays B): 100-30 = 70	
Économies de localisation pour l'entreprise dans le pays A: 100-36 = 64	

7. Dans d'autres circonstances, le principe de pleine concurrence pourrait donner un résultat différent. Prenons maintenant l'exemple d'une entreprise située dans le pays X et fournissant des services d'ingénierie très spécialisés à des clients indépendants. L'entreprise est très réputée pour la qualité de ses services. Le prix qu'elle facture à ses clients indépendants est basé sur un tarif horaire fixe du même ordre que celui appliqué par ses concurrents pour des services similaires sur le même marché. Supposons que les salaires versés aux ingénieurs qualifiés dans le pays X soient très élevés. Quelques temps plus tard, l'entreprise ouvre une filiale dans le pays Y, où elle recrute des ingénieurs possédant la même qualification mais percevant un salaire nettement plus faible, et sous-traite une forte proportion de son activité d'ingénierie à cette filiale, ce qui lui permet de réaliser des économies de localisation substantielles pour le groupe qu'elle constitue avec sa filiale.

8. Supposons en outre que les clients continuent de traiter directement avec l'entreprise implantée dans le pays X et n'ont pas connaissance du fait qu'elle sous-traite ses activités, et que leur demande pour les services en question continue à croître pendant un certain temps au même tarif horaire, bien que les coûts salariaux des ingénieurs ait été réduit de manière significative. En pareil cas, il y a lieu de se demander à quel(s) membre(s) du groupe multinational il convient d'attribuer les économies de localisation durant cette période pour que le principe de pleine concurrence soit respecté : à la filiale dans le pays Y, à l'entreprise dans le pays X ou aux deux (et, dans ce cas, dans quelle proportion).

9. Si la filiale implantée dans le pays Y est la seule entreprise capable de fournir les services d'ingénierie de ce type avec le niveau de qualité requis, de sorte que l'entreprise implantée dans le pays X n'a guère d'autres options que de faire appel à elle, il est possible que la filiale située dans le pays Y ait créé un actif incorporel de valeur correspondant à son savoir-faire technique. Il convient de prendre en compte cet actif incorporel pour fixer la rémunération de pleine concurrence des services sous-traités. Dans de telles circonstances où il y a des contributions uniques significatives, telles que l'incorporel qu'on vient d'évoquer, la partie à la transaction concernée peut être en position de facturer une rémunération plus élevée que celle qui serait facturée pour des services de base d'ingénieurs par des sociétés d'ingénierie qui ne détiendraient pas d'incorporel comparable. Si les deux parties à la transaction, l'entreprise située dans le pays X et sa filiale située dans le pays Y, contribuent des incorporels unique de valeur, l'emploi de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices peut être envisagé.

10. Il n'est toutefois pas certain que les économies de localisation restent acquises au groupe multinational pendant longtemps. Dans les deux exemples ci-dessus, la concurrence dans le pays A ou X peut amener à réduire les prix de vente aux clients finaux, réduisant ainsi les gains de localisation obtenus au départ et en transférant tout ou partie aux clients.

11. Enfin, les économies de localisation décrites ci-dessus ne devraient pas être confondues avec les ajustements de comparabilité géographique. Lorsque des comparables issus d'un marché différent de celui de la partie testée sont utilisés pour établir la rémunération de pleine concurrence d'une transaction contrôlée, une question différente est celle de la détermination d'éventuels ajustements de comparabilité qui peuvent s'avérer nécessaire pour adapter les comparables sélectionnés aux caractéristiques du marché local (pour tenir compte par exemple de différences dans les coûts de main d'œuvre, les risques pays, les réglementations locales, etc.).