

Érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)

Projet de discussion

Action BEPS 8

**Orientations sur la mise en
œuvre de l'approche des
actifs incorporels difficiles
à valoriser**

23 mai-30 juin 2017



L'APPROCHE DES ACTIFS INCORPORELS DIFFICILES À VALORISER: INSTRUCTIONS DE MISE EN ŒUVRE A L'INTENTION DES ADMINISTRATIONS FISCALES

L'Action 8 du Plan d'action BEPS invitait à élaborer des règles de calcul des prix de transfert ou des mesures spéciales applicables aux transferts d'actifs incorporels difficiles à valoriser afin d'empêcher l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices au moyen de transferts d'actifs incorporels entre les membres d'un même groupe.

Les résultats de ces travaux sont présentés dans la section D.4 du chapitre VI révisé des Principes applicables en matière de prix de transfert, contenu dans le Rapport final 2015 sur les Actions 8-10, intitulé « Aligner les prix de transfert sur la création de valeur » et désormais adopté formellement en tant que composante de ces Principes. La section D.4 porte sur le traitement des actifs incorporels difficiles à valoriser (« AIDV ») aux fins de calcul des prix de transfert. Les instructions visent à préserver les administrations fiscales des conséquences négatives des asymétries de l'information en veillant à ce qu'elles puissent examiner les résultats *ex post* comme présomption de preuve du bien-fondé des accords de fixation de prix *ex ante*. Le contribuable a toutefois la possibilité de réfuter cette présomption de preuve en démontrant la fiabilité des informations à l'appui de la méthode de calcul adoptée au moment où la transaction a eu lieu.

Ce projet de discussion présente les principes qui devraient sous-tendre la mise en œuvre de l'approche sur le traitement des actifs incorporels difficiles à valoriser (« AIDV »). Un certain nombre d'exemples ont été inclus pour clarifier la mise en œuvre de l'approche des actifs incorporels difficiles à valoriser (« AIDV ») dans différents scénarios. Le projet de discussion comprend également une section finale expliquant l'interaction entre l'approche des actifs incorporels difficiles à valoriser (« AIDV ») et l'accès à la procédure amiable en vertu du Traité applicable.

Les parties intéressées sont donc invitées à faire part de leurs commentaires sur ce projet de discussion. Les commentaires doivent être envoyés au plus tard le **30 juin 2017** par courrier électronique à TransferPricing@oecd.org en format Word (afin de faciliter leur distribution aux représentants des gouvernements). Ils doivent être adressés à la Division des Conventions fiscales, prix de transfert et transactions financières, OCDE / CTPA.

Veillez noter que tous les commentaires sur ce projet de discussion seront publiés. Les commentaires présentés au nom d'un «groupement» ou d'une «coalition» ou de toute personne qui présente des observations au nom d'une autre personne ou d'un groupe de personnes doivent identifier toutes les entreprises ou individus qui sont membres de ce groupe collectif pour le compte duquel agit le (s) commentateur (s).

Les propositions contenues dans ce projet de discussion ne représentent pas, à ce stade, le fruit d'un consensus entre les membres du CFA ou de ses organes subsidiaires, mais elles visent à présenter aux parties prenantes des propositions d'analyse et de commentaires de fond.

L'APPROCHE DES ACTIFS INCORPORELS DIFFICILES À VALORISER : INSTRUCTIONS DE MISE EN OEUVRE À L'INTENTION DES ADMINISTRATIONS FISCALES

1. Introduction

1. L'Action 8 du Plan d'action BEPS invitait à élaborer des règles de calcul des prix de transfert ou des mesures spéciales applicables aux transferts d'actifs incorporels difficiles à valoriser afin d'empêcher l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices au moyen de transferts d'actifs incorporels entre les membres d'un même groupe.

2. Les résultats de ces travaux sont présentés dans la section D.4 du chapitre VI révisé des Principes applicables en matière de prix de transfert, contenu dans le Rapport final 2015 sur les Actions 8-10, intitulé « Aligner les prix de transfert sur la création de valeur » (« Rapport BEPS sur les PT ») et désormais adopté formellement en tant que composante de ces Principes. La section D.4 porte sur le traitement des actifs incorporels difficiles à valoriser (« AIDV ») aux fins de calcul des prix de transfert. Cette section « propose une approche conforme au principe de pleine concurrence que les administrations fiscales peuvent adopter pour pouvoir déterminer les situations dans lesquelles les prix fixés pour les transactions, déterminés par les contribuables, sont conformes au principe de pleine concurrence et reposent sur une pondération adéquate des développements ou événements prévisibles, qui sont pertinents pour l'évaluation de certains actifs incorporels difficiles à valoriser et les situations dans lesquelles ce n'est pas le cas. » (paragraphe 6.188). Les instructions visent à préserver les administrations fiscales des conséquences négatives des asymétries de l'information en veillant à ce qu'elles puissent examiner les résultats *ex post* comme présomption de preuve du bien-fondé des accords de fixation de prix *ex ante*. Le contribuable a toutefois la possibilité de réfuter cette présomption de preuve en démontrant la fiabilité des informations à l'appui de la méthode de calcul adoptée au moment où la transaction a eu lieu. Il existe un certain nombre d'autres exceptions qui, lorsque les conditions d'application de ces exceptions sont réunies, font que l'approche est inapplicable. Il importe de noter que lorsque l'approche s'applique, une administration fiscale est autorisée à utiliser, pour l'évaluation des accords de fixation de prix *ex ante*, les éléments probants *ex post* relatifs aux résultats financiers pour déterminer les accords de prix de pleine concurrence qui auraient été conclus entre des entreprises indépendantes au moment de la transaction (voir paragraphe 6.192). Les éléments probants *ex post* ne devraient cependant pas être utilisés sans que soit posée la question de savoir si les informations sur lesquelles les résultats *ex post* sont fondés auraient pu ou dû être raisonnablement prises en compte par les entreprises associées au moment de la conclusion de la transaction (voir paragraphe 6.188).

3. Le Rapport BEPS sur les PT invitait à élaborer des orientations à l'intention des administrations fiscales sur la mise en œuvre de l'approche applicable aux AIDV. Les présentes instructions visent à dégager une compréhension et une pratique communes aux administrations fiscales des ajustements à opérer en application de l'approche des AIDV. Elles devraient améliorer la cohérence et réduire le risque de double imposition économique.

4. Le Rapport BEPS sur les PT prévoit également que l'application pratique des exceptions énumérées au paragraphe 6.193 du Rapport BEPS sur les PT, notamment la mesure de l'importance et des périodes concernées par les exceptions actuelles, sera réexaminée d'ici à 2020 à la lumière des enseignements de l'expérience acquise entre temps.

5. Le problème de l'asymétrie de l'information entre le contribuable, détenteur d'une masse d'informations, et l'administration fiscale, totalement privée d'informations autres que celles que peut lui communiquer le contribuable, est au cœur du bien-fondé des orientations sur la mise en œuvre de l'approche applicable aux AIDV décrite dans la section D.4 du chapitre VI des Principes applicables en matière de prix de transfert. En comparaison de l'administration fiscale, le contribuable dispose probablement de davantage d'informations susceptibles d'être utilisées pour établir, à la date de la transaction, un rapport d'évaluation qui semble complet et solide. Le problème, pour l'administration fiscale, tient au fait que l'évaluation est extrêmement difficile à effectuer objectivement étant donné qu'elle repose parfois entièrement sur des informations fournies par le contribuable. L'asymétrie de l'information restreint la capacité des administrations fiscales d'établir ou de vérifier quels sont les développements ou événements qui peuvent être considérés comme pertinents pour déterminer le prix d'une transaction impliquant le transfert d'actifs incorporels ou de droits sur des actifs incorporels, et de déterminer dans quelle mesure la concrétisation de ces développements ou événements ou leur orientation pourrait avoir été prévue ou être raisonnablement prévisible au moment où la transaction a été conclue.

6. Les instructions sur la mise en œuvre de l'approche applicable aux AIDV ont pour objet de proposer aux administrations fiscales une réponse à ce problème. Dans le cas d'actifs incorporels relevant de la définition des AIDV que l'on trouve au paragraphe 6.189, et dans certaines conditions, les administrations fiscales sont autorisées à considérer les résultats *ex post* comme présomption de preuve du bien-fondé des accords de fixation de prix *ex ante*. Lorsque, par exemple, les revenus ou flux de trésorerie réels sont sensiblement plus élevés que les revenus ou flux de trésorerie anticipés pris en compte pour la détermination du prix, alors, il y a présomption de preuve que les prévisions de revenus ou de flux de trésorerie utilisées pour l'évaluation initiale auraient dû être plus élevées, et que la pondération de ce résultat selon les probabilités requiert un examen rigoureux et la prise en compte de ce qui était su et pourrait avoir été anticipé au moment de la conclusion de la transaction portant sur des AIDV. Néanmoins, il serait incorrect de fonder l'évaluation révisée sur les revenus ou les flux de trésorerie réels sans prendre également en considération la probabilité, à la date de la transaction, que ces revenus ou ces flux de trésorerie se concrétisent.

7. La nature de l'approche applicable aux AIDV appelle inévitablement la prise en considération de quelques problèmes de cadre temporel. Les administrations fiscales devraient suivre des pratiques en matière de vérification permettant de veiller à ce que les transactions portant sur des AIDV soient repérées et traitées le plus tôt possible. Il convient cependant de ne pas perdre de vue qu'il est parfois difficile, pour les administrations fiscales, de procéder à une évaluation des risques au moment de la transaction, voire immédiatement après la transaction, afin d'évaluer la fiabilité des informations sur lesquelles est fondée la détermination du prix, ou de déterminer si le transfert est effectué au prix de pleine concurrence. Une telle analyse n'est parfois possible que plusieurs années après la transaction. Selon l'approche applicable aux AIDV, l'administration fiscale peut, dans des circonstances définies, utiliser les résultats *ex post* pour se prononcer sur le bien-fondé des prévisions et des pondérations selon les probabilités prises en compte pour l'évaluation à la date de la transaction.

8. Le temps écoulé entre le transfert de l'AIDV et l'émergence des résultats *ex post* peut ne pas toujours correspondre aux cycles des vérifications ou aux cadres temporels administratifs et délais légaux. Ce problème peut se révéler d'autant plus aigu pour les actifs incorporels ayant une longue période de mise au point – période commençant après le transfert et s'achevant avant que l'actif incorporel puisse être exploité commercialement et que l'on puisse en tirer un revenu (voir paragraphe 6.190).

9. Il conviendrait de ne pas surestimer l'impact des problèmes de cadre temporel sachant qu'il existe déjà un décalage dans le cycle classique des vérifications. Supposons par exemple qu'une vérification portant sur les années 1 à 3 est conduite pendant l'année 5 ; pendant la durée de la vérification,

l'administration fiscale peut non seulement repérer le transfert d'un actif incorporel difficile à valoriser pendant l'année 1, mais aussi prendre connaissance des résultats *ex post* de ce transfert qui peuvent être évalués durant la procédure de vérification. Les administrations fiscales devraient être encouragées à recenser tout transfert d'un AIDV potentiel, à évaluer les hypothèses formulées par le contribuable pour l'évaluation de l'actif incorporel et à rechercher des informations sur les évolutions produisant les résultats *ex post* qui peuvent remettre en question ces hypothèses même lorsque ces résultats se concrétisent au cours d'années ultérieures à celles sur lesquelles porte la vérification et ce, afin d'être en mesure d'examiner le bien-fondé de la détermination du prix *ex ante*.

10. Les présentes instructions à l'intention des administrations fiscales sur la mise en œuvre de l'approche applicable aux AIDV ne devraient pas être utilisées pour retarder ou contourner les procédures normales de vérification. De fait, il demeure important de recenser les AIDV le plus tôt possible et d'agir rapidement lorsqu'il y a présomption de preuve aussi bien au nom des bonnes pratiques administratives que pour éviter de se heurter à des difficultés liées aux cadres temporels administratifs ou aux délais légaux fixés pour les vérifications et les réévaluations. Rien dans ces instructions ne modifie en quoi que ce soit ces délais qui relèvent de la souveraineté des pays.

11. Certains pays peuvent rencontrer des difficultés dans la mise en œuvre de l'approche applicable aux AIDV dues, par exemple, à la brièveté des cycles de vérification ou des délais de prescription. Les présentes instructions n'obligent pas les pays à adopter une législation pour surmonter ces difficultés, mais elles ne les empêchent pas non plus d'envisager des modifications ciblées de leurs procédures ou de leur législation (prévoyant notamment l'instauration d'une obligation de notifier promptement le transfert ou la concession d'un actif incorporel relevant de la définition d'un AIDV ou la modification du délai normal de prescription).

12. Pour la mise en œuvre de l'approche applicable aux AIDV décrite dans la section D.4 du chapitre VI, les administrations fiscales peuvent procéder aux ajustements requis, y compris à des ajustements correspondant à une autre structure de détermination du prix, différente de celle adoptée par le contribuable (paiements intermédiaires, redevances courantes comportant, ou non, des éléments ajustables, clauses d'ajustement de prix ou toute autre formule combinant ces caractéristiques). Voir paragraphe 6.192.

13. Les exemples proposés dans la section suivante illustrent quelques-unes des méthodes concrètes permettant d'appliquer l'approche des AIDV. L'application de l'approche des AIDV devrait obéir aux principes suivants :

- Lorsque l'approche des AIDV s'applique, les administrations fiscales peuvent considérer des résultats *ex post* comme des présomptions de preuve du bien-fondé des accords de fixation de prix *ex ante*.
- Les résultats *ex post* sont utilisés pour déterminer l'évaluation qui aurait été effectuée au moment de la transaction ; il serait toutefois incorrect de faire reposer l'évaluation sur les revenus ou les flux de trésorerie réels sans prendre en compte la probabilité, au moment du transfert de l'AIDV, d'obtenir ces revenus ou flux de trésorerie.
- Lorsqu'une évaluation révisée montre que l'actif incorporel a été transféré à une valeur sous-estimée ou surestimée par rapport au prix de pleine concurrence, la valeur révisée de l'actif incorporel transféré peut être établie à des fins d'imposition en prenant en compte les paiements conditionnels et les clauses d'ajustement de prix, indépendamment des profils de paiements présumés par le contribuable, conformément au paragraphe 6.192.

- Les administrations fiscales devraient suivre des pratiques en matière de vérification permettant de veiller à ce que la présomption d'éléments probants fondés sur des résultats *ex post* soit décelée et traitée le plus tôt possible.

2. Exemples

14. Les exemples suivants ont pour objet d'illustrer l'application, dans la pratique, d'un ajustement de prix de transfert résultant de l'application des instructions sur la mise en œuvre de l'approche des AIDV. Les hypothèses posées concernant les accords de prix de pleine concurrence et les ajustements de prix de transfert déterminés dans les exemples ont uniquement une valeur illustrative et il convient de ne leur prêter en aucun cas une valeur prescriptive dans des situations réelles ou des branches d'activité particulières. Les instructions sur la mise en œuvre de l'approche applicable aux AIDV doivent être suivies dans chaque cas compte tenu des éléments et des circonstances spécifiques à la situation.

15. Ces exemples reposent sur les hypothèses suivantes :

- La transaction implique le transfert d'actifs incorporels (ou de droits sur des actifs incorporels) satisfaisant aux critères permettant de définir des AIDV qui sont énumérés au paragraphe 6.189, à savoir (i) il n'existe pas de comparables fiables ; et (ii) au moment de la conclusion de la transaction, les prévisions des flux de trésorerie ou de revenus futurs susceptibles d'être tirés de l'actif incorporel transféré ou les hypothèses utilisées pour évaluer l'actif incorporel sont très incertaines, et rendent difficiles la prévision du niveau de réussite finale de l'actif incorporel au moment du transfert.
- Les exceptions à l'application de l'approche des AIDV prévues au paragraphe 6.193 ne sont pas applicables, sauf s'il en a été question expressément.
- En conséquence, les instructions sur la mise en œuvre de l'approche des AIDV sont applicables et l'administration fiscale est autorisée à considérer les résultats *ex post* comme une présomption d'éléments probants relatifs au bien-fondé des accords de prix *ex ante*.
- Un ajustement de prix de transfert s'impose pour la transaction.

16. En outre, les exemples font référence aux techniques d'évaluation fondées sur la valeur actualisée des flux de revenus ou de trésorerie futurs susceptibles d'être tirés de l'exploitation de l'actif incorporel transféré. Cette méthode d'évaluation est examinée dans le chapitre VI, aux paragraphes 6.153-6.178. Le fait qu'il soit fait référence à cette technique d'évaluation ne devrait pas être interprété comme un élément permettant de tirer des conclusions sur le bien-fondé de la technique dans une situation particulière.

2.1 Exemple 1

17. La société A, résidente du pays A, a breveté un nouveau composé pharmaceutique. Elle a réalisé des tests précliniques pour ce composé et mené avec succès les phases I et II des essais cliniques. Elle transfère au cours de l'année 0 les droits sur le brevet à une société affiliée, la société S, résidente du pays S. La société S sera responsable des essais de la phase III à partir du transfert des droits. Pour déterminer le prix du brevet sur le médicament partiellement développé, les parties ont procédé à une estimation des flux de revenus ou de trésorerie escomptés, une fois que le développement aura été achevé, de l'exploitation du médicament pendant le reste de la durée de vie du brevet. Supposons que le prix ainsi calculé au moment du transfert est de 700 et qu'il a été payé forfaitairement au cours de l'année 0.

18. Le contribuable a en particulier supposé que le chiffre d'affaires n'excéderait pas 1 000 par an et que la commercialisation ne débiterait pas avant l'année 6. Le taux d'actualisation a été déterminé en référence à des données externes permettant d'analyser le risque d'échec pour les médicaments d'une catégorie thérapeutique similaire au même stade de développement. Même si l'administration fiscale du pays A avait eu connaissance de ces faits concernant le transfert des droits sur le brevet pendant l'année 0, elle n'aurait guère eu les moyens de vérifier le caractère raisonnable des hypothèses du contribuable relatives au chiffre d'affaires.

Scénario A

19. Pendant l'année 4, l'administration fiscale du pays A soumet à vérification la société A au titre des années 0 à 2 et obtient l'information selon laquelle la commercialisation a, de fait, débuté pendant l'année 3, les essais de la phase III ayant été achevés plus tôt que prévu. Le chiffre d'affaires au titre des années 3 et 4 correspond au chiffre d'affaires qui avait été prévu au moment du transfert et devait être réalisé durant les années 6 et 7. Le contribuable ne peut démontrer que dans son évaluation initiale, il avait dûment pris en compte la possibilité que le chiffre d'affaires puisse être réalisé plus tôt et il ne peut pas non plus démontrer que ce scénario était imprévisible.

20. L'administration fiscale utilise la présomption d'éléments probants fondés sur des résultats *ex post* pour déterminer que la possibilité que le chiffre d'affaires soit réalisé plus tôt aurait dû être prise en compte dans l'évaluation. L'évaluation initiale du contribuable est révisée afin de tenir compte du fait que la réalisation du chiffre d'affaires survenue plus tôt que prévu doit se traduire par une révision de la valeur actuelle nette du médicament, laquelle est portée de 700 à 1000 au titre de l'année 0. Supposons donc, pour les besoins de l'exemple, que le prix de pleine concurrence aurait dû être 1 000 pour l'année 0. Notons que ce montant ne correspond pas nécessairement à la valeur actuelle nette des droits transférés fondée uniquement sur le résultat réel (voir paragraphe 6 des présentes instructions de mise en œuvre).

21. Conformément à l'approche applicable aux AIDV, l'administration fiscale est autorisée à procéder à un ajustement correspondant à l'évaluation des bénéfices supplémentaires se chiffrant à 300 au titre de l'année 0.

Scénario B

22. L'administration fiscale utilise la présomption d'éléments probants fondés sur le résultat *ex post* pour déterminer que la possibilité de réaliser un chiffre d'affaires plus tôt aurait dû être prise en compte dans l'évaluation. L'évaluation initiale du contribuable est révisée afin de tenir compte de ce chiffre d'affaires réalisé plus tôt que prévu qui entraîne une révision de la valeur actuelle nette du médicament, portée de 700 à 800 au titre de l'année 0. Supposons donc, pour les besoins de l'exemple, que le prix de pleine concurrence anticipé au titre de l'année 0 aurait dû être 800. Notons que ce montant ne correspond pas nécessairement à la valeur actuelle nette fondée uniquement sur le résultat réel (voir paragraphe 6 des présentes instructions de mise en œuvre).

23. Conformément à l'approche applicable aux AIDV, l'administration fiscale est autorisée à procéder à un ajustement correspondant à l'évaluation des bénéfices supplémentaires se chiffrant à 100 au titre de l'année 0. Dans cet exemple cependant, l'exception prévue à l'alinéa (iii) du paragraphe 6.193 s'applique étant donné que l'ajustement de la rémunération du transfert est compris dans la fourchette de 20 % de la rémunération déterminée au moment de la transaction. Indépendamment du fait que l'approche des AIDV ne s'applique pas, un ajustement en vertu d'autres sections des présentes instructions pourrait être indiqué.

Exemple 2

24. Les éléments factuels sont les mêmes qu'aux paragraphes 17 et 18. En partant de ces éléments, supposons que pendant l'année 7, l'administration fiscale du pays A soumette à vérification la société A au titre des années 3 à 5 et obtienne des informations selon lesquelles le chiffre d'affaires réalisé au titre des années 5 et 6 grâce au produit breveté a été sensiblement supérieur aux prévisions. Dans l'évaluation initiale, le contribuable avait prévu un chiffre d'affaires n'excédant pas 1 000 par an, mais les résultats au titre de chacune des années 5 et 6 font apparaître un chiffre d'affaires de 1 500. Le contribuable ne peut démontrer qu'il avait dûment pris en compte, dans son évaluation initiale, la possibilité que le chiffre d'affaires atteigne de tels niveaux et il ne peut pas non plus démontrer que les niveaux atteints l'ont été en raison d'événements imprévisibles.

25. L'administration fiscale utilise la présomption d'éléments probants fondés sur le résultat *ex post* pour déterminer que la possibilité de réaliser un chiffre d'affaires plus tôt aurait dû être prise en compte dans l'évaluation. L'évaluation initiale du contribuable est révisée afin de tenir compte de la possibilité que le chiffre d'affaires réalisé soit plus élevé, ce qui doit se traduire par une révision de la valeur actuelle nette du médicament, portée de 700 à 1300 au titre de l'année 0. Supposons donc, pour les besoins de l'exemple, que le prix de pleine concurrence anticipé aurait dû être 1 300 cette année-là. Notons que ce montant ne correspond pas nécessairement à la valeur actuelle nette des droits transférés fondée uniquement sur le résultat réel (voir paragraphe 6 des présentes instructions de mise en œuvre).

26. Conformément à l'approche applicable aux AIDV, l'administration fiscale est autorisée à procéder à un ajustement correspondant à l'évaluation des bénéfices supplémentaires se chiffrant à 600. Supposons donc, pour les besoins de l'exemple, qu'aucune des exceptions énumérées au paragraphe 6.193 du chapitre VI des Principes applicables en matière de prix de transfert ne s'applique.

27. Un des moyens de procéder à l'ajustement consiste à réévaluer le prix payé pendant l'année 0. Cependant, la révision non négligeable du montant forfaitaire payé fait surgir des risques liés à la forte incertitude qui entoure l'évaluation de l'actif incorporel et amène à se demander, compte tenu de cette incertitude notable, si des ajustements compatibles avec une autre structure de paiements pourraient permettre de se prémunir contre des événements ultérieurs insuffisamment prévisibles (voir paragraphe 6.183 du chapitre VI Principes applicables en matière de prix de transfert).

28. Les accords de fixation de prix pour le transfert d'actifs incorporels dans des circonstances comparables que l'on observe dans le même secteur d'activité peuvent donner à penser qu'il existe d'autres solutions pour procéder à l'ajustement au cours de l'année 0. Supposons par exemple que dans le secteur pharmaceutique, il soit habituel de transférer des droits sur des brevets à des parties indépendantes en conjuguant le paiement initial d'un montant forfaitaire et des paiements additionnels subordonnés au succès des phases de développement ou à l'obtention d'autorisations réglementaires sur un marché particulier. Dans ce cas, supposons que les premières autorisations de mise sur le marché ont été obtenues au cours de l'année 3. L'administration fiscale peut en conséquence déterminer qu'il est conforme aux pratiques de pleine concurrence dans des circonstances comparables de récupérer les paiements insuffisants grâce au paiement d'un montant forfaitaire au cours de l'année 3. Notons que ce paragraphe n'a pas été conçu pour impliquer, et n'implique pas, qu'une modification des modalités de paiement ne peut être opérée que lorsque c'est une pratique courante dans le secteur d'activité considéré pour les modalités de paiement du transfert d'un type particulier d'actifs incorporels.

29. Les principes illustrés par cet exemple s'appliquent indépendamment du fait que l'administration fiscale conduise effectivement une première vérification portant sur les années 0 à 2, puis une seconde vérification portant sur les années 3 à 5, ou qu'elle ne vérifie que la période couvrant les années 3 à 5. Dans les deux scénarios, une révision de l'évaluation initiale est justifiée compte tenu des éléments

probants *ex post* apparaissant au cours de l'année 7, et la sous-évaluation peut donner lieu à récupération grâce à l'approche applicable aux AIDV décrite dans la section D.4 du chapitre VI (voir paragraphe 6.192).

Exemple 3

30. Les notions illustrées par l'exemple 3 s'appliquent lorsqu'il n'y a eu aucun paiement initial d'un montant forfaitaire et que l'accord est structuré par le contribuable comme une redevance récurrente versée aux conditions de l'accord. Supposons que la redevance a été perçue par le contribuable de la même manière que le paiement du montant forfaitaire dans l'exemple 1. Les flux de revenus ou de trésorerie escomptés ont été estimés pour en déduire la valeur de l'actif transféré, mais ensuite, la valeur est récupérée au moyen du versement périodique d'une redevance calculée en pourcentage des ventes anticipées. Supposons donc que la société A ait estimé cette valeur à 700 et que la valeur actuelle nette des ventes pendant la période couverte par l'accord soit de 3500, et qu'en conséquence, la redevance récurrente soit calculée en appliquant aux ventes un taux de 20 %. Supposons également que l'administration fiscale détermine, à l'issue d'une vérification portant sur les années 3 à 5 effectuée pendant l'année 7, comme indiqué précédemment, que la valeur au titre de l'année 0 était de 1300, ce qui signifie que le taux de redevance aurait dû être plus élevé au titre de chacune des années. Le montant de l'ajustement primaire à effectuer et de l'ajustement corrélatif à être opéré dans les années ouvertes seront déterminés conformément au droit interne de chaque pays et aux règles de prescription relatives à ces opérations.¹ L'exception prévue à l'alinéa (iii) du paragraphe 6.193 du chapitre VI des Principes applicables en matière de prix de transfert est applicable si le montant de la rémunération effectivement récupérée en vertu des accords de prix déterminés au moment de la transaction – un taux de redevance de 20 % des ventes – ne diffère pas de plus de 20 % de la rémunération anticipée au moment de la transaction (parce que, par exemple, le taux de redevance a été appliqué à un chiffre d'affaires plus élevé et réalisé plus tôt que prévu).

3. AIDV et procédure amiable

31. Il ressort des orientations énoncées au paragraphe 6.195 qu'il importerait de permettre le règlement des situations de double imposition résultant de l'application de l'approche des AIDV dans le cadre d'une procédure amiable aux termes de la convention applicable.

32. Il conviendrait en conséquence de lire ces orientations en lien avec le cadre constitué par l'engagement pris dans le Rapport final BEPS sur l'Action 14 « Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends ». Ce rapport décrit la norme a minima en matière de règlement des différends à laquelle les pays du G20/de l'OCDE ont adhéré et qui prévoit des mesures spécifiques destinées à lever les obstacles au recours à une procédure amiable efficace et efficiente.

¹ Les pays peuvent prendre des positions différentes en vertu de leurs règles nationales relatives aux limites de prescription quant à savoir si des ajustements primaires et corrélatifs peuvent être effectués pendant les années d'imposition ouvertes en ce qui concerne les montants liés aux années d'imposition fermées. En reconnaissant ces différences, les pays devraient s'efforcer de parvenir à un accord en vertu de la procédure amiable dans le traité pertinent pour résoudre les cas de double imposition au moins pour les années ouvertes en vertu des règles de prescription qui auraient appliqué si le pays faisant l'ajustement corrélatif avait lui-même fait l'ajustement primaire.