



**Instructions à l'intention des
administrations fiscales sur l'application
de l'approche relative aux actifs
incorporels difficiles à valoriser**

CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS: ACTION 8

Juin 2018

Instructions à l'intention des administrations fiscales sur l'application de l'approche relative aux actifs incorporels difficiles à valoriser - Action 8 du plan d'action BEPS

CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS

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

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2018), *Instructions à l'intention des administrations fiscales sur l'application de l'approche relative aux actifs incorporels difficiles à valoriser - Action 8 du plan d'action BEPS : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, Paris.
<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert/instructions-administrations-fiscales-application-de-l-approche-relative-aux-actifs-incorporels-difficiles-a-valoriser-beps-action-8.pdf>.

© OCDE 2018

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à rights@oecd.org. Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), info@copyright.com, ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), contact@cfcopies.com.

Avant-propos

L'intégration des économies et des marchés nationaux a connu une accélération marquée ces dernières années, mettant à l'épreuve le cadre fiscal international conçu voilà plus d'un siècle. Les règles en place ont laissé apparaître des fragilités qui sont autant d'opportunités pour des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS), appelant une action résolue de la part des dirigeants pour restaurer la confiance dans le système et faire en sorte que les bénéfices soient imposés là où les activités économiques sont réalisées et là où la valeur est créée.

À la suite de la parution du rapport intitulé *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* en février 2013, les pays de l'OCDE et du G20 ont adopté en septembre 2013 un Plan d'action en 15 points visant à combattre ces pratiques. Les 15 actions à mener s'articulent autour de trois principaux piliers : harmoniser les règles nationales qui influent sur les activités transnationales, renforcer les exigences de substance dans les standards internationaux existants, et améliorer la transparence ainsi que la sécurité juridique.

Après deux ans de travail, des mesures en réponse aux 15 actions ont été présentées aux dirigeants des pays du G20 à Antalya en novembre 2015. Tous ces rapports, y compris ceux publiés à titre provisoire en 2014, ont été réunis au sein d'un ensemble complet de mesures, qui représente le premier remaniement d'importance des règles fiscales internationales depuis près d'un siècle. La mise en œuvre des nouvelles mesures devrait conduire les entreprises à déclarer leurs bénéfices là où les activités économiques qui les génèrent sont réalisées et là où la valeur est créée. Les stratégies de planification fiscale qui s'appuient sur des règles périmées ou sur des dispositifs nationaux mal coordonnés seront caduques.

La mise en œuvre est désormais au centre des travaux. L'application des mesures prévues passe par des modifications de la législation et des pratiques nationales ainsi que des conventions fiscales. La négociation d'un instrument multilatéral visant à faciliter la mise en œuvre des mesures liées aux conventions a abouti en 2016, et plus de 75 pays sont couverts par cet instrument multilatéral. Son entrée en vigueur le 1er juillet 2018 ouvrira la voie à une mise en œuvre rapide des mesures liées aux conventions. Les pays de l'OCDE et du G20 ont également décidé de poursuivre leur coopération en vue de garantir une application cohérente et coordonnée des recommandations issues du projet BEPS et de rendre le projet plus inclusif. La mondialisation exige de trouver des solutions de portée mondiale et de nouer un dialogue mondial qui va au-delà des pays de l'OCDE et du G20.

Une meilleure compréhension de la manière dont les recommandations issues du projet BEPS sont mises en pratique pourrait limiter les malentendus et les différends entre États. Une attention accrue portée à la mise en œuvre des actions et à l'administration de l'impôt pourrait être bénéfique tant pour les États que pour les entreprises. Enfin, des solutions sont proposées pour améliorer les données et les analyses, ce qui permettra d'évaluer et de quantifier régulièrement l'impact des mécanismes d'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices et les effets des mesures issues du projet BEPS appliquées pour lutter contre ces pratiques.

De ce fait, l'OCDE a établi un Cadre inclusif sur le BEPS, rassemblant sur un pied d'égalité tous les pays et juridictions intéressés et engagés dans le Comité des affaires fiscales et ses organes subsidiaires. Le Cadre inclusif, qui compte déjà plus de 110 membres, contrôle la mise en œuvre des standards minimums à travers des examens par les pairs, et finalise actuellement l'élaboration de normes pour résoudre les problèmes liés au BEPS. En plus des membres du projet BEPS, d'autres organisations internationales et organismes fiscaux régionaux sont engagés dans les travaux du Cadre inclusif, et les entreprises et la société civile sont également consultées sur différentes problématiques.

Ce rapport a été approuvé par le Cadre inclusif sur le BEPS le 4 juin 2018 et préparé pour publication par le Secrétariat de l'OCDE.

Table des matières

Avant-propos	3
Abréviations et acronymes.....	7
Résumé	9
1. Introduction.....	11
2. Exemples.....	15
3. Prévention et règlement des différends en lien avec l'approche des AIDV.....	19

Abréviations et acronymes

APP	Accords préalables en matière de prix
BEPS	Érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices
G20	Groupe des vingt
AIDV	Actifs incorporels difficiles à valoriser
IM	Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
PT	Prix de transfert

Résumé

L'Action 8 du Plan d'action pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) appelait au développement de règles de calcul des prix de transfert ou des mesures spéciales applicables aux transferts d'actifs incorporels difficiles à valoriser (AIDV) 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 le Rapport final de 2015 sur les Actions 8-10, intitulé « Aligner les prix de transfert sur la création de valeur » qui a été formellement intégré au sein des Principes applicables en matière de prix de transfert, dans la Section D.4 du chapitre VI. L'approche des AIDV vise 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*. En vertu de cette approche, le contribuable a 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.

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. Conformément au mandat qui lui avait été confié, le comité des affaires fiscales a publié un projet de discussion en mai 2017, invitant les parties intéressées à soumettre leurs commentaires sur la présente instruction pour les administrations fiscales sur l'application de l'approche relative aux AIDV.

Les instructions contenues dans ce rapport visent à dégager une compréhension et une pratique commune aux administrations fiscales des ajustements à opérer en application de l'approche des AIDV. Ces instructions devraient améliorer la cohérence et réduire le risque de double imposition économique. En particulier, les nouvelles instructions :

- Présentent les principes qui devraient sous-tendre la mise en œuvre de l'approche applicable aux AIDV par les administrations fiscales;
- Incluent un certain nombre d'exemples dans le but de clarifier la mise en œuvre de l'approche applicable aux AIDV à travers différents scénarios; et
- Traitent de l'interaction entre l'approche applicable aux AIDV et l'accès à la procédure amiable en vertu de la convention fiscale applicable.

Les instructions proposées à l'intention des administrations fiscales sur l'application de l'approche relative aux AIDV ont été incorporées dans les Principes applicables en matière de prix de transfert en annexe au chapitre VI.

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). L'approche des AIDV vise 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*. En vertu de cette approche, le contribuable a la possibilité de réfuter cette présomption de preuve en démontrant la fiabilité des informations à l'appui de la méthode de fixation de prix 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 l'approche applicable aux AIDV décrite dans la section D.4 du chapitre VI des Principes applicables en matière de prix de transfert. En cas de transfert d'un AIDV, chacune des parties impliquées dans la transaction établira probablement une évaluation à la date de la transaction en utilisant des hypothèses fondées sur ses connaissances spécialisées, son savoir-faire et sa compréhension de l'environnement dans lequel l'actif incorporel est créé ou exploité. 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. Cette asymétrie de l'information restreint la capacité des administrations fiscales d'établir ou de vérifier, à un stade précoce, 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 l'approche applicable aux AIDV ont pour objet de proposer aux administrations fiscales un outil pour résoudre 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 les revenus ou flux de trésorerie réels sont sensiblement plus élevés ou plus faibles que les revenus ou flux de trésorerie anticipés pris en compte pour la détermination du prix, alors, il y a présomption de preuve (du point de vue de l'administration fiscale) que les prévisions de revenus ou de flux de trésorerie utilisées pour l'évaluation initiale auraient dû être plus élevées ou plus faibles, 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. Cette évaluation des accords de fixation de prix *ex ante* basés sur les résultats *ex post* devra nécessairement prendre en compte les instructions figurant dans les chapitres I à III et, en particulier, celles contenues dans les chapitres VI et VIII des présents Principes.

8. Pour mener à bien cette évaluation, les administrations fiscales peuvent examiner non seulement les résultats *ex post* utilisés comme présomption de preuve (dans les limites de la section D.4 du chapitre VI des Principes) du bien-fondé de l'accord de fixation de prix *ex ante*, mais aussi toute autre information pertinente sur la transaction AIDV dont les administrations fiscales ont connaissance et qui aurait pu ou dû être raisonnablement connue et anticipée par les entreprises associées à la date où la transaction a été conclue (voir la section B.5 du chapitre III).

9. Il convient de souligner que, même si l'approche des AIDV n'est pas applicable à une transaction en particulier, un ajustement peut toujours être approprié en vertu d'autres sections de ces Principes, y compris celles du chapitre VI.

10. L'approche des AIDV doit toujours être appliquée dans l'optique de promouvoir la sécurité juridique en matière fiscale pour les contribuables, et de réduire le risque de double imposition résultant d'un ajustement primaire, en tenant compte du droit interne de la juridiction (les délais applicables de prescription, par exemple) et du cadre des conventions. Les administrations fiscales doivent s'employer à repérer et à traiter les transactions portant sur des AIDV le plus rapidement possible.

11. La nature de l'approche applicable aux AIDV appelle inévitablement la prise en considération de quelques problèmes de cadre temporel. Dans certains cas, le temps écoulé entre le transfert de l'AIDV et l'émergence des résultats *ex post* peut ne pas correspondre aux cycles des vérifications ou aux cadres temporels administratifs et délais légaux. Ce problème peut se révéler d'autant plus aigu lorsqu'un ajustement est approprié en vertu de l'approche des AIDV s'agissant de transactions faisant intervenir des actifs incorporels reconnus en tant qu'AIDV aux termes du paragraphe 6.189 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).

12. 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 sont 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*.

13. 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.

14. Les présentes instructions à l'intention des administrations fiscales sur l'application de l'approche 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.

15. Afin de renforcer la sécurité juridique en matière fiscale pour les contribuables et de réduire le risque de double imposition, il est souhaitable que l'approche relative aux AIDV soit appliquée de façon cohérente. Toutefois, certains pays peuvent rencontrer des difficultés pour mettre en œuvre 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).

16. Pour appliquer l'approche relative 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 mais qui reflète celle qui aurait été choisie par des entreprises indépendantes agissant dans des circonstances comparables afin de tenir compte de l'incertitude qui entoure l'évaluation du prix de la transaction (paiements intermédiaires, redevances courantes comportant, ou non, des éléments ajustables, clauses d'ajustement de prix ou toute autre formule combinant ces caractéristiques). Voir paragraphes 6.185 et 6.192. Étant donné que les actifs incorporels difficiles à valoriser sont des biens incorporels pour lesquels il n'existe pas de comparables fiables, on ne peut pas attendre des administrations fiscales qu'elles étayent leurs ajustements de la structure de détermination du prix en se référant à des transactions sur le marché libre impliquant des actifs incorporels comparables.

17. 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 caractère raisonnable des hypothèses qui sous-tendent les 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 le point de savoir si les entreprises associées auraient pu ou dû avoir connaissance ou tenir compte, de façon raisonnable, au moment du transfert de l'AIDV, des informations relatives à la probabilité 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, le prix révisé de l'actif incorporel transféré peut être établi à des fins d'imposition en prenant en compte les clauses d'ajustement de prix et/ou les paiements conditionnels, indépendamment des profils de paiements présumés par le contribuable, conformément au paragraphe 16.
- 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. Exemples¹

18. Les exemples suivants ont pour objet d'illustrer l'application, dans la pratique, d'un ajustement de prix de transfert résultant de l'application 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 l'approche applicable aux AIDV doivent être suivies dans chaque cas compte tenu des éléments et des circonstances spécifiques à la situation.

19. 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 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.

20. 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. Ni ces instructions d'application, ni les exemples ci-dessous n'entendent imposer l'utilisation de techniques d'évaluation fondées sur la valeur actualisée des flux de revenus ou de trésorerie futurs pour déterminer le prix de pleine concurrence de transactions impliquant des AIDV. Aussi, la référence à cette méthode d'évaluation ne devrait pas être interprétée comme un élément permettant de tirer des conclusions sur le bien-fondé de la technique dans une situation particulière. Les instructions relatives à l'utilisation de méthodes fondées sur la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs se trouvent dans le chapitre VI, aux paragraphes 6.153-6.178, et les présentes instructions d'application devraient être appliquées de façon cohérente avec les

¹ Le fait que ces exemples portent sur le secteur pharmaceutique ne doit pas être interprété comme limitant l'application de l'approche des AIDV définie à la section D.4 du chapitre VI des Principes ou des présentes instructions de mise en œuvre à ce seul secteur. L'approche décrite à la section D.4 des Principes et les présentes instructions sont applicables aux transactions impliquant des actifs incorporels considérés comme des AIDV aux termes du paragraphe 6.189, quel que soit le secteur d'activité où elles surviennent.

autres instructions pertinentes contenues dans les Principes applicables en matière de prix de transfert.

Exemple 1

21. 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.

22. Le contribuable a en particulier supposé que le chiffre d'affaires n'excéderait pas 1000 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

23. 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 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.

24. L'administration fiscale utilise la présomption d'éléments probants fondés sur les résultats *ex post* pour déterminer que l'évaluation effectuée au moment de la transaction n'a pas pris en compte la possibilité de réaliser un chiffre d'affaires lors d'années antérieures. L'évaluation initiale du contribuable est révisée afin de tenir compte de la possibilité, dûment corrigée des risques, que le chiffre d'affaires puisse être réalisé plus tôt que prévu, se traduisant par une révision de la valeur actuelle nette du médicament, laquelle est portée de 700 à 1000 au titre de l'année 0. La valeur actuelle nette révisée prend en compte les fonctions exercées, les actifs utilisés et les risques assumés en lien avec l'AIDV par chacune des parties avant la transaction et ceux dont il est raisonnable de penser, au moment de la transaction, qu'ils seront exercés, utilisés ou assumés par chacune des parties après la transaction. Supposons donc, pour les besoins de l'exemple, que le prix de pleine concurrence aurait dû être 1000 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).

25. 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

26. L'administration fiscale utilise la présomption d'éléments probants fondés sur les résultats *ex post* pour déterminer que l'évaluation effectuée au moment de la transaction n'a pas pris en compte la possibilité de réaliser un chiffre d'affaires au cours d'années antérieures. L'évaluation initiale du contribuable est révisée afin d'inclure la possibilité, dûment corrigée des risques, que le chiffre d'affaires puisse être réalisé lors d'années antérieures, ce 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).

27. 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.

Exemple 2

28. Les éléments factuels sont les mêmes qu'aux paragraphes 21 et 22. 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 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.

29. 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 élevé aurait dû être prise en compte dans l'évaluation. L'évaluation initiale du contribuable est révisée afin d'inclure la possibilité, dûment corrigée des risques, que le chiffre d'affaires puisse être réalisé lors d'années antérieures, 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. La valeur actuelle nette révisée prend en compte les fonctions exercées, les actifs utilisés et les risques assumés en lien avec l'AIDV par chacune des parties avant la transaction et ceux dont il est raisonnable de penser, au moment de la transaction, qu'ils seront exercés, utilisés ou assumés par chacune des parties après la transaction. 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).

30. 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.

31. 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 être plus cohérents avec ce que des parties indépendantes auraient fait (voir le paragraphe 16 de ces instructions ainsi que le paragraphe 6.183 du chapitre VI des Principes applicables en matière de prix de transfert).

32. Les preuves d'accords de fixation de prix pour le transfert d'actifs incorporels dans des circonstances comparables afin de remédier à une forte incertitude entourant l'évaluation 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 un 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 à un paiement supplémentaire 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.

33. 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, sous réserve des limites prévues par une convention ou par le droit interne, 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).

3. Prévention et règlement des différends en lien avec l'approche des AIDV

34. Ces instructions ont pour but d'assurer une application plus cohérente de l'approche des AIDV par les juridictions, afin de réduire le risque de double imposition économique. Outre les présentes instructions, les contribuables peuvent avoir à leur disposition d'autres outils permettant d'éviter les cas de double imposition et d'accroître la sécurité juridique en matière fiscale s'agissant des transactions AIDV.

35. En particulier, le chapitre IV de ces Principes examine en détail les accords préalables en matière de prix (APP) qui, s'ils sont conclus au niveau bilatéral ou multilatéral entre les autorités compétentes de partenaires de convention, offrent un niveau accru de certitude dans les juridictions concernées, réduisent la probabilité de double imposition et peuvent prévenir les différends impliquant des prix de transfert. Reconnaisant le rôle des APP pour prévenir la double imposition et offrir plus de certitude aux contribuables, le paragraphe 6.193 de ces Principes empêche l'application de l'approche des AIDV si le transfert des AIDV est couvert par un APP bilatéral ou multilatéral en vigueur pour la période concernée entre les pays du cessionnaire et du cédant.

36. À cet égard, le Rapport final du Projet BEPS sur l'Action 14, « Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends » (Rapport BEPS sur l'Action 14) recommande en guise de bonne pratique la mise en œuvre d'APP bilatéraux dès qu'une juridiction a la capacité de le faire (Bonne pratique n° 4). En outre, l'une des préconisations du Rapport BEPS sur l'Action 14 est que les pays dotés de programmes d'APP bilatéraux devraient accorder une extension de ces accords préalables aux exercices fiscaux antérieurs dans les cas appropriés, sous réserve du respect des délais applicables, dès lors que les faits et circonstances des exercices fiscaux antérieurs sont identiques et sous réserve de la vérification de ces faits et circonstances lors du contrôle.

37. Si l'application de l'approche des AIDV entraîne une double imposition, il ressort des orientations énoncées au paragraphe 6.195 qu'il importerait de permettre le règlement de ces cas dans le cadre d'une procédure amiable aux termes de la convention applicable. Il conviendrait en conséquence de lire ces orientations en lien avec l'article 25 et ses Commentaires et avec l'engagement pris dans le Rapport final BEPS sur l'Action 14. Ce rapport décrit le standard minimum en matière de règlement des différends auquel 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.

38. Dans le contexte de l'approche des AIDV, il est important de souligner qu'aux termes de l'article 25, la procédure amiable peut « être mise en œuvre par un contribuable sans attendre que l'imposition considérée par lui comme non conforme à la Convention ait été établie ou lui ait été notifiée. Pour qu'il puisse engager une telle procédure, il faut et il suffit qu'il établisse que les mesures prises par un État ou par les deux États entraîneront une telle imposition, celle-ci apparaissant comme un risque qui n'est pas simplement éventuel mais probable » (voir le paragraphe 14 des Commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale). Cette possibilité prévue par la convention fiscale applicable pourrait atténuer certaines préoccupations relatives aux questions de date et réduire les cas de double imposition non résolue.

39. Enfin, l'une des bonnes pratiques recommandées dans le Rapport BEPS sur l'Action 14 et qui est pertinente pour les transactions AIDV est que, sous réserve des exigences visées au paragraphe 1 de l'article 25, les pays mettent en œuvre des procédures appropriées permettant au contribuable de demander, dans certains cas et après une première mise en recouvrement de l'impôt dû, le règlement par la procédure amiable de questions récurrentes relatives à différents exercices fiscaux antérieurs pour lesquels des déclarations ont été produites, dès lors que les faits et circonstances sont identiques et sous réserve de la vérification de ces faits et circonstances lors d'un contrôle.

Instructions à l'intention des administrations fiscales sur l'application de l'approche relative aux actifs incorporels difficiles à valoriser

CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS: ACTION 8