

Ghidul OCDE
Liniile directoare privind
prețurile de transfer pentru
întreprinderile
multinaționale și
administrațiile fiscale

**Ghidul OCDE - Liniile
directoare privind
prețurile de transfer
pentru întreprinderile
multinaționale și
administrațiile fiscale**

22 iulie 2010

Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică

OCDE este un for interguvernamental ai cărui membri colaborează pentru a găsi soluții la provocările globalizării din punct de vedere economic, social și de mediu. De asemenea, OCDE depune cele mai mari eforturi pentru a înțelege noile evoluții și motive de îngrijorare precum guvernanta corporativă, economia informațională și problemele pe care le ridică îmbătrânirea populației și pentru a ajuta guvernele să le facă față. Organizația oferă un cadru în care guvernele își pot compara experiențele politice, pot căuta răspunsuri la problemele comune, pot identifica bune practici și pot conlucra pentru a-și coordona politicile interne și internaționale.

Țările membre ale OCDE sunt: Australia, Austria, Belgia, Canada, Chile, Republica Cehă, Danemarca, Finlanda, Franța, Germania, Grecia, Ungaria, Islanda, Irlanda, Italia, Japonia, Coreea, Luxemburg, Mexic, Țările de Jos, Noua Zeelandă, Norvegia, Polonia, Portugalia, Republica Slovacă, Slovenia, Spania, Suedia, Elveția, Turcia, Regatul Unit și Statele Unite. Comisia Comunităților Europene ia parte la activitatea OCDE.

Publicația OCDE diseminează rezultatele reuniunilor și cercetărilor Organizației în domeniul economic, social și de mediu, precum și convențiile, liniile directoare și standardele aprobate de către membrii acesteia.

Vă rugăm să citați această publicație ca:

OCDE (2010), Ghidul OCDE – Liniile directoare privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale 2010

Publicat inițial de OCDE în limba engleză sub titlul: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 © OECD 2010, <https://doi.org/10.1787/tpg-2010-en>.

Această traducere nu a fost creată de OCDE și nu ar trebui considerată o traducere oficială a OCDE. Calitatea traducerii și coerența acesteia cu textul în limba originală al lucrării sunt responsabilitatea exclusivă a autorului sau autorilor traducerii. În cazul oricărei discrepante între opera originală și traducere, doar textul lucrării originale va fi considerat valabil.

© 2010 Agenția Națională de Administrare Fiscală a României pentru această traducere.

Disponibil și în limba franceză: *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*

© A.N.A.F. 2010

Puteți copia, descărca sau tipări Publicația OCDE tradusă în limba română pentru utilizare în scopuri personale și puteți include extrase din publicație în documentele, prezentările, blogurile, paginile de internet și materialele didactice ale dumneavoastră, cu condiția să menționați Publicația OCDE tradusă în limba română ca sursă.

Cuvânt înainte

Prezentul Ghid OCDE reprezintă o revizuire a Raportului OCDE privind *prețurile de transfer și întreprinderile multinaționale* (1979). Acestea au fost aprobate în versiunea lor originală de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 27 iunie 1995 și de către Consiliul OCDE pentru publicare la 13 iulie 1995.

De la versiunea originală, prezentul Ghid a fost completat cu:

- Raportul privind imobilizările necorporale și serviciile, adoptat de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 23 ianuarie 1996 [DAFFE/CFA(96)2] și reținut de către Consiliu la 11 aprilie 1996 [C(96)46], încorporat în capitolele VI și VII;
- Raportul privind acordurile de contribuție la costuri, adoptat de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 25 iunie 1997 [DAFFE/CFA(97)27] și reținut de către Consiliu la 24 iulie 1997 [C(97)144], încorporat în capitolul VIII;
- Raportul privind liniile directoare pentru procedurile de monitorizare a Liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer și implicarea comunității de afaceri [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1], adoptat de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 24 iunie 1997 și reținut de către Consiliu la 23 octombrie 1997 [C(97)196], încorporat în anexe;
- Raportul privind liniile directoare pentru desfășurarea acordurilor de preț în avans în conformitate cu procedura de acord reciproc, adoptat de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 30 iunie 1999 [DAFFE/CFA(99)31] și reținut de către Consiliu la 28 octombrie 1999 [C(99)138], încorporat în anexe;
- Raportul privind aspectele legate de prețurile de transfer ale restructurării întreprinderilor, adoptat de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 22 iunie 2010 [CTPA/CFA(2010)46] și aprobat de către Consiliu la 22 iulie 2010 [Anexa I la C(2010)99], încorporat în capitolul IX.

În plus, prezentul Ghid OCDE a fost modificat astfel:

- Printr-o actualizare a capitolului IV, adoptată de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 6 iunie 2008 [CTPA/CFA(2008)30/REV1] și o actualizare a Cuvântului introductiv și a Prefetei, adoptate de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 22 iunie 2009 [CTPA/CFA(2009)51/REV1], aprobată de către Consiliu la 16 iulie 2009 [C(2009)88];
- Printr-o revizuire a capitolelor I-III, adoptată de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 22 iunie 2010 [CTPA/CFA(2010)55] și aprobată de către Consiliu la 22 iulie 2010 [anexa I la C(2010)99] și
- Printr-o actualizare a Cuvântului introductiv, a Prefetei, a Glosarului, a Capitolelor IV-VIII și a anexelor, adoptată de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 22 iunie 2010 [CTPA/CFA(2010)47] și aprobată de către Consiliu la 22 iulie 2010 [Anexa I la C(2010)99].

Prezentul Ghid va continua să fie completat cu orientări suplimentare care abordează alte aspecte ale prețurilor de transfer și va fi analizat periodic și revizuit permanent.

Cuprins

Prefață.....	17
Glosar	23

Capitolul I

Principiul valorii de piață

A.	Introducere	31	
B.	Definiția principiului valorii de piață	33	
B.1	Articolul 9 din Modelul de Modelul de Convenție Fiscală a OCDE	33	33
B.2	Menținerea principiului valorii de piață ca element de consens internațional.....	36	
C.	O abordare care nu se bazează pe principiul valorii de piață: repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite.....	37	
C.1	Contextul și descrierea abordării	37	
C.2	Comparație cu principiul valorii de piață.....	37	
C.3	Respingerea metodelor care nu se bazează pe principiul valorii de piață	41	
D.	Îndrumări pentru aplicarea principiului valorii de piață.....	42	
D.1	Analiza de comparabilitate	42	
D.1.1	Importanța analizei de comparabilitate și semnificația termenului „comparabil”	42	
D.1.2	Factori care determină comparabilitatea	44	
D.1.2.1	Caracteristicile bunurilor sau serviciilor	44	
D.1.2.2	Analiza funcțională	45	
D.1.2.3	Clauze contractuale	48	
D.1.2.4	Circumstanțe economice	49	
D.1.2.5	Strategii comerciale.....	50	
D.2	Recunoașterea tranzacțiilor efective efectuate	51	
D.3	Pierderi	54	
D.4	Efectul politicilor guvernamentale.....	55	
D.5	Utilizarea valorilor în vamă	57	

Metode de stabilire a prețurilor de transfer

<i>Partea I: Selectarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer</i>	60
A. Selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în funcție de circumstanțele cazului.....	60
B. Utilizarea mai multor metode.....	63
<i>Partea II: Metode tranzacționale tradiționale</i>	64
A. Introducere	64
B. Metoda prețului necontrolat comparabil.....	64
B.1 Generalități.....	64
B.2 Exemple de aplicare a metodei CUP.....	65
C. Metoda prețului de revânzare.....	66
C.1 Generalități.....	66
C.2 Exemple de aplicare a metodei prețului de revânzare.....	71
D. Metoda cost plus	72
D.1 Generalități.....	72
D.2 Exemple de aplicare a metodei cost plus	76
<i>Partea III: Metode tranzacționale bazate pe profit</i>	78
A. Introducere	78
B. Metoda tranzacțională a marjei nete.....	78
B.1 Generalități.....	78
B.2 Puncte forte și puncte slabe.....	79
B.3 Îndrumări pentru aplicare.....	81
B.3.1 Standardul de comparabilitate care va fi aplicat metodei tranzacționale a marjei nete.....	81
B.3.2 Selectarea indicatorului de profit net	85
B.3.3 Determinarea profitului net.....	85
B.3.4 Ponderarea profitului net.....	87
B.3.4.1 Cazuri în care profitul net este ponderat la vânzări	88
B.3.4.2 Cazuri în care profitul net este ponderat la costuri	89
B.3.4.3 Cazuri în care profitul net este ponderat la active	91
B.3.4.4 Alți posibili indicatori de profit net	92

B.3.5	Rata Berry	92
B.3.6	Alte îndrumări	93
B.4	Exemple de aplicare a metodei tranzacționale a marjei nete	94
C.	Metoda tranzacțională de împărțire a profitului.....	95
C.1	Generalități	95
C.2	Puncte forte și puncte slabe	95
C.3	Îndrumări pentru aplicare	97
C.3.1	Generalități	97
C.3.2	Diverse abordări pentru împărțirea profiturilor.....	98
C.3.2.1	Analiza contribuției	98
C.3.2.2	Analize reziduale	99
C.3.3	Stabilirea profiturilor combinate care urmează să fie împărțite	100
C.3.3.1	Profituri reale sau preconizate	101
C.3.3.2	Diferite evaluări ale profiturilor.....	102
C.3.4	Cum se împart profiturile combinate	103
C.3.4.1	Generalități	103
C.3.4.2	Utilizarea datelor din tranzacții necontrolate comparabile	103
C.3.4.3	Chei de alocare	103
C.3.4.4	Utilizarea datelor din operațiunile proprii ale contribuabilului („date interne”).....	106
D.	Concluzii privind metodele tranzacționale de profit.....	107

Capitolul III

Analiza de comparabilitate

A.	Realizarea unei analize de comparabilitate	110
A.1	Procesul tipic	111
A.2	Analiza ansamblului circumstanțelor contribuabilului.....	111
A.3	Revizuirea tranzacției controlate și alegerea părții testate	111
A.3.1	Evaluarea tranzacțiilor separate și combinate ale contribuabilului	113
A.3.2	Compensări intenționate	114
A.3.3	Alegerea părții testate	116
A.3.4	Informații privind tranzacția controlată	116
A.4	Tranzacții necontrolate comparabile.....	118
A.4.1	Generalități.....	118
A.4.2	Comparabile interne.....	118
A.4.3	Comparabile externe și surse de informații.....	119
A.4.3.1	Baze de date	119

8 - CUPRINS

A.4.3.2 Sursă externă sau comparabile străine	121
A.4.3.3 Informații nedivulgate contribuabililor	121
A.4.4 Utilizarea datelor netranzaționale ale terților	121
A.4.5 Limitări în comparabilele disponibile	122
A.5 Selectarea sau respingerea potențialelor comparabile.	122
A.6 Ajustări de comparabilitate	125
A.6.1 Diferite tipuri de ajustări de comparabilitate	125
A.6.2 Scopul ajustărilor de comparabilitate	126
A.6.3 Fiabilitatea ajustărilor realizate	126
A.6.4 Documentarea și testarea ajustărilor de comparabilitate	126
A.7 Intervalul de comparare	127
A.7.1 Generalități	127
A.7.2 Selectarea celui mai potrivit punct din interval	128
A.7.3 Rezultate extreme: considerente de comparabilitate	128
B. Cadrul temporal și comparabilitatea	130
B.1 Momentul originii	130
B.2 Momentul colectării	130
B.3 Evaluare extrem de incertă la început și evenimente imprevizibile ...	131
B.4 Date din exercițiile ulterioare anului tranzacției	132
B.5 Date pe mai mulți ani	132
C. Aspecte legate de conformare	133

Capitolul IV

Demersuri administrative pentru evitarea și soluționarea litigiilor privind prețurile de transfer

A. Introducere	135
B. Practici de respectare a prețurilor de transfer	136
B.1 Practici de verificare	137
B.2 Sarcina probei	138
B.3 Penalități	141
C. Ajustări corespondente și procedura amiabilă: Articolele 9 și 25 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE	143
C.1 Procedura amiabilă	144
C.2 Ajustări corespondente: Articolul 9 alineatul 2	145
C.3 Preocupări legate de proceduri	147
C.4 Recomandări pentru a răspunde preocupărilor	149

C.4.1	Termene	149
C.4.2	Durata procedurilor amiabile	151
C.4.3	Participarea contribuabililor	152
C.4.4	Publicarea procedurilor aplicabile.....	153
C.4.5	Probleme privind colectarea deficiențelor fiscale și acumularea dobânzilor	154
C5	Ajustări secundare	155
D.	Controale fiscale simultane	158
D.1	Definiție și context	158
D2	Temeiul juridic pentru controalele fiscale simultane	158
D3	Controale fiscale simultane și stabilirea prețurilor de transfer	160
D4	Recomandare privind utilizarea controalelor fiscale simultane ...	163
E.	Regimuri de protecție.....	164
E.1	Introducere	164
E2	Definiția și conceptul regimului de protecție	164
E3	Factori care susțin utilizarea regimurilor de protecție	165
E.3.1	Reducerea obligațiilor.....	165
E.3.2	Certitudine.....	166
E.3.3	Simplificarea administrativă.....	166
E4	Probleme prezentate de utilizarea regimurilor de protecție	168
E.4.1	Riscul dublei impuneri și dificultăți legate de procedura amiabilă.....	168
E.4.2	Posibilitatea de a crea oportunități de planificare fiscală	170
E.4.3	Aspecte legate de capitaluri proprii și uniformitate	171
E5	Recomandări privind utilizarea regimurilor de protecție	171
F.	Acorduri de preț în avans.....	172
F.1	Definiția și conceptul de acorduri de preț în avans	172
F2	Abordări posibile pentru normele juridice și administrative care reglementează acordurile de preț în avans	176
F3	Avantajele acordurilor de preț în avans	178
F4	Dezavantaje conexe acordurilor de preț în avans.....	179
F5	Recomandări	183
F.5.1	Generalități.....	183
F.5.2	Domeniul de aplicare al acordului	183
F.5.3	Acorduri unilaterale versus acorduri bilaterale (multilaterale)	183
F.5.4	Accesul echitabil al tuturor contribuabililor la APA.....	184
F.5.5	Elaborarea acordurilor de lucru între autoritățile competente autorități și proceduri îmbunătățite	184
G.	Arbitraj.....	184

Documentație

A.	Introducere	186
B.	Îndrumări privind regulile și procedurile de documentare	187
C.	Informații utile pentru determinarea prețurilor de transfer	191
D.	Rezumatul recomandărilor privind documentația.....	194

*Capitolul VI***Considerente speciale pentru imobilizările necorporale**

A.	Introducere	196
B.	Imobilizări necorporale comerciale.....	197
B.1	Generalități	197
B.2	Exemple: brevete și mărci comerciale.....	199
C.	Aplicarea principiului valorii de piață	201
C.1	Generalități	201
C.2	Identificarea acordurilor încheiate pentru transferul de imobilizări necorporale	202
C.3	Calculul contraprestației în condițiile principiului valorii de piață	203
C.4	Prețuri în condițiile principiului valorii de piață atunci când evaluarea este extrem de incertă la momentul tranzacției.....	206
D.	Activități de comercializare întreprinse de întreprinderi care nu dețin mărci comerciale sau denumiri comerciale	208

*Capitolul VII***Considerente speciale pentru serviciile intragrup**

A.	Introducere	211
B.	Aspecte principale.....	212
B.1	Identificarea prestării serviciilor intragrup	212

B.2	Determinarea remunerației în condițiile principiului valorii de piață	217
B.2.1	Generalități.....	217
B.2.2	Identificarea acordurilor reale de taxare pentru servicii intragrup	217
B.2.3	Calculul contravalorii în condițiile principiului valorii de piață.	219
C.	Unele exemple de servicii intragrup	223

Capitolul VIII

Acorduri de contribuție la costuri

A.	Introducere	226
B.	Conceptul de ACC	227
B.1	Generalități.....	227
B.2	Relația cu alte capitole.....	228
B.3	Tipuri de ACC.....	228
C.	Aplicarea principiului valorii de piață.....	229
C.1	Generalități	229
C.2	Determinarea participanților	230
C.3	Valoarea contribuției fiecărui participant.	230
C.4	Modul de determinare dacă alocarea este adecvată	232
C.5	Tratatamentul fiscal al contribuțiilor și al plăților de echilibrare	233
D.	Consecințe fiscale în cazul în care ACC nu respectă principiul valorii de piață	234
D.1	Ajustarea contribuțiilor.....	235
D.2	Nerespectarea parțială sau totală a termenilor unui ACC.....	235
E.	Aderarea la, retragerea din sau rezilierea unui ACC	236
F.	Recomandări pentru structurarea și documentarea unui ACC.....	238

Capitolul IX

Aspecte privind prețurile de transfer în restructurarea întreprinderilor

<i>Introducere</i>	242	
A.	Domeniu de aplicare	242
A.1	Restructurarea întreprinderilor sub incidența prezentului capitol.	242

12 - CUPRINS

A.2 Aspecte care intră sub incidența prezentului capitol	243
B. Aplicarea Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE și acest Ghid OCDE pentru restructurarea întreprinderilor: cadru teoretic.....	245
<i>Partea I: Considerente speciale pentru riscuri</i>	
A. Introducere	246
B. Clauze contractuale	246
B.1 Conduita întreprinderilor asociate respectă alocarea contractuală a riscurilor?.....	247
B.2 Alocarea riscurilor în tranzacția controlată este efectuată conform principiului valorii de piață?	248
B.2.1 Rolul elementelor comparabile	248
B.2.2 Cazuri în care nu există comparabile	249
B.2.2.1 Alocarea riscurilor și control	250
B.2.2.2 Capacitatea financiară de asumare a riscului	252
B.2.2.3 Exemplu.....	253
B.2.3 Diferența dintre efectuarea unei ajustări de comparabilitate și nerecunoașterea alocării riscurilor în tranzacția controlată	254
B.3 Care sunt consecințele alocării riscurilor.	255
B.3.1 Efectele unei alocări a riscurilor care este recunoscută în scopuri fiscale.....	255
B.3.2 Utilizarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer poate crea o mediu cu risc scăzut?	257
C. Aspecte privind conformarea	258
<i>Partea II: Remunerația în condițiile principiului valorii de piață pentru restructurarea propriu-zisă</i>	
A. Introducere	259
B. Înțelegerea restructurării propriu-zise	259
B.1 Identificarea tranzacțiilor de restructurare: funcții, active și riscuri înainte și după restructurare	260
B.2 Înțelegerea motivelor comerciale pentru și a beneficiilor preconizate din restructurare, inclusiv rolul sinergiilor	261
B.3 Alte opțiuni disponibile în mod realist părților	262
C. Realocarea potențialului de profit ca urmare a restructurării	

întreprinderii	263
C.1 Profitul potențial.....	263
C.2 Realocarea riscurilor și a potențialului de profit	265
D. Transferul unui element de valoare (de exemplu, un activ sau o preocupare permanentă).....	267
D.1 Imobilizări corporale.....	267
D.2 Imobilizări necorporale	269
D.2.1 Înstrăinarea drepturilor necorporale de către o operațiune locală către o locație centrală (întreprindere asociată străină). .	270
D.2.2 Imobilizările necorporale transferate într-un moment în care nu au o valoare stabilită.....	272
D.2.3 Imobilizări necorporale locale	272
D.2.4 Drepturi contractuale.....	273
D.3 Transferul activității (preocupare continuă).....	274
D.3.1 Evaluarea unui transfer de activitate.....	275
D.3.2 Activități generatoare de pierderi	276
D.4 Externalizare	276
E. Despăgubirea entității restructurate pentru rezilierea sau renegocierea substanțială a acordurilor existente	277
E.1 Dacă acordul care este reziliat, nereînnoit sau renegociat în mod substanțial este formalizat în scris și prevede o clauză de despăgubire.....	278
E.2 Dacă termenii acordului și existența sau inexistența unei clauze de despăgubire sau a unui alt tip de garanție (precum și termenii unei astfel de clauze, în cazul în care există) sunt în condițiile principiului valorii de piață	278
E.3 Dacă drepturile de despăgubire sunt prevăzute de legislația comercială sau jurisprudența.....	281
E.4 Dacă, în condițiile principiului valorii de piață, o altă parte ar fi fost dispusă să despăgubească partea care suferă în urma rezilierii sau renegocierii contractului.....	282
 <i>Partea III: Remunerarea tranzacțiilor controlate post-restructurare</i>	
A. Restructurarea întreprinderilor versus „structurare”	284
A.1 Principiu general: nicio aplicare diferită a principiul valorii de piață	284
A.2 Posibile diferențe factuale între situațiile care rezultă într-o restructurare și situațiile care au fost structurate ca atare de la început.....	284

14 - CUPRINS

B.	Aplicarea la situațiile de restructurare a întreprinderilor: selectarea și aplicarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer pentru tranzacțiile controlate post-restructurare	287
C.	Relația dintre remunerația pentru restructurare și cea pentru tranzacțiile încheiate ulterior	289
D.	Compararea situațiilor anterior și ulterior restructurării	290
E.	Economii cu locația.....	292
F.	Exemplu: implementarea unei funcții centrale de achiziție.....	294
<i>Partea IV: Recunoașterea tranzacțiilor efective efectuate.....</i>		<i>297</i>
A.	Introducere	297
B.	Tranzacții efectuate efectiv. Rolul clauzelor contractuale. Relația dintre alineatele 1.64-1.69 și alte părți din prezentul Ghid OCDE.....	298
C.	Aplicarea alineatelor 1.64-1.69 din prezentul Ghid OCDE pentru situații de restructurare comercială	299
C.1	Nerecunoașterea numai în cazuri excepționale.....	299
C.2	Determinarea substanței economice a unei tranzacții sau a unui acord.....	300
C.3	Acordurile ar fi fost adoptate de întreprinderi independente	300
C.4	O tranzacție sau un acord are o soluție de stabilire a prețurilor în condițiile principiului valorii de piață.....	303
C.5	Relevanța scopului fiscal.....	303
C.6	Consecințele nerecunoașterii în temeiul alineatelor 1.64-1.69.....	304
D.	Exemple	305
D.1	Exemplu (A): Conversia unui distribuitor cu drepturi depline în distribuitor „fără riscuri”	305
D.2	Exemplu (B): Transferul activelor necorporale valoroase către o întreprindere fictivă.....	306
D.3	Exemplu (C): Transfer de imobilizări necorporale recunoscut	308
<i>Lista anexelor.....</i>		<i>309</i>

<i>Anexă la Ghidul OCDE privind prețurile de transfer: Ghid privind procedurile de monitorizare a Liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer și implicarea comunității de afaceri.</i>	311
<i>Anexa I la Capitolul II Sensibilitatea indicatorilor de profit brut și net ...</i>	319
<i>Anexa II la Capitolul II: Exemplu care ilustrează aplicarea metodei împărțirii profitului rezidual</i>	325
<i>Anexa III la Capitolul II: Ilustrarea diferitelor măsurători ale profiturilor atunci când se aplică o metodă tranzacțională de împărțire a profitului ..</i>	329
<i>Anexa la Capitolul III: Exemplu de ajustare a capitalului de lucru.....</i>	335
<i>Anexa la Capitolul IV: Ghid pentru realizarea acordurilor de stabilire a prețurilor în avans în conformitate cu procedura amiabilă („MAP APA”)</i>	341
<i>Anexa la Capitolul VI: Exemple pentru a ilustra îndrumările privind imobilizările necorporale și evaluarea extrem de incertă.....</i>	371
<i>Apendice: Recomandarea Consiliului privind stabilirea prețurilor de transfer între întreprinderi asociate [C(95)126/Final]</i>	375

Prefață

1. Rolul întreprinderilor multinaționale (IMN) în comerțul mondial a crescut dramatic în ultimii 20 de ani. Acest lucru reflectă, în parte, integrarea sporită a economiilor naționale și progresul tehnologic, în special în domeniul comunicațiilor. Creșterea întreprinderilor multinaționale prezintă probleme fiscale din ce în ce mai complexe atât pentru administrațiile fiscale, cât și pentru întreprinderile multinaționale per se, deoarece normele naționale separate pentru impozitarea întreprinderilor multinaționale nu pot fi privite în mod izolat, ci trebuie abordate într-un context internațional larg.

2. Aceste aspecte apar în primul rând din dificultatea practică, atât pentru întreprinderile multinaționale, cât și pentru administrațiile fiscale, de a determina veniturile și cheltuielile unei societăți sau ale unui sediu permanent care face parte dintr-un grup de întreprinderi multinaționale care ar trebui luate în considerare într-o jurisdicție, în special în cazul în care operațiunile grupului de întreprinderi multinaționale sunt foarte integrate.

3. În cazul întreprinderilor multinaționale, necesitatea de a respecta legile și cerințele administrative, care pot diferi de la o țară la alta, creează probleme suplimentare. Cerințele diferite pot duce la o sarcină mai mare pentru o întreprindere multinațională și pot duce la costuri mai mari de conformare decât pentru o întreprindere similară care operează numai într-o singură jurisdicție fiscală.

4. În cazul administrațiilor fiscale, apar probleme specifice atât la nivel de politici, cât și la nivel practic. La nivel de politici, țările trebuie să reconcilieze dreptul lor legitim de a impozita profiturile unui contribuabil pe baza veniturilor și cheltuielilor care pot fi considerate în mod rezonabil că apar pe teritoriul lor cu necesitatea de a evita impozitarea aceluiași element de venit de către mai multe jurisdicții fiscale. O astfel de impozitare dublă sau multiplă poate crea un impediment în calea tranzacțiilor transfrontaliere de bunuri și servicii și a circulației capitalurilor. La nivel practic, determinarea de către o țară a unei astfel de alocări a veniturilor și cheltuielilor poate fi împiedicată de dificultățile de obținere a datelor pertinente situate în afara propriei jurisdicții.

5. La nivel primar, drepturile de impozitare pe care fiecare țară le afirmă sunt dependente de regimul de impozitare practicat în țara respectivă: bazat pe rezidență, bazat pe sursă sau ambele. Într-un sistem fiscal bazat pe rezidență, o țară va include în baza sa de impozitare toate veniturile sau o parte dintre acestea, inclusiv veniturile din surse aflate în afara țării respective, ale oricărei persoane (inclusiv persoane juridice, cum ar fi corporațiile) care este considerată rezidentă în acea jurisdicție fiscală. Într-un sistem fiscal bazat pe sursă, o țară va include în baza sa de impozitare veniturile rezultate din jurisdicția sa fiscală, indiferent de rezidența contribuabilului. Astfel cum se aplică întreprinderilor multinaționale, aceste două baze, adesea utilizate împreună, tratează, în general, fiecare întreprindere din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale ca fiind o entitate separată. Țările membre OCDE au ales această abordare a entității separate ca fiind cel mai rezonabil mijloc de a obține rezultate echitabile și de a minimiza riscul dublei impuneri. Astfel, fiecare membru individual al grupului este supus impozitului pe veniturile care îi revin (pe bază de rezidență sau sursă).

6. Pentru a aplica abordarea entității separate tranzacțiilor intragrup, membrii individuali ai grupului trebuie impozitați pe baza faptului că acționează în condițiile principiului valorii de piață în tranzacțiile dintre ei. Cu toate acestea, relația dintre membrii unui grup de întreprinderi multinaționale poate permite membrilor grupului să stabilească condiții speciale în relațiile lor intragrup care diferă de cele care ar fi fost stabilite dacă membrii grupului ar fi acționat ca întreprinderi independente care operează pe piețe libere. Pentru a asigura aplicarea corectă a abordării entității separate, țările membre OCDE au adoptat principiul valorii de piață, conform căruia efectul condițiilor speciale asupra nivelurilor profiturilor ar trebui eliminat.

7. Aceste principii de impozitare internațională au fost alese de țările membre ale OCDE pentru a servi obiectivelor duale de asigurare a bazei de impozitare adecvate în fiecare jurisdicție și de evitare a dublei impuneri, reducând astfel la minimum conflictele dintre administrațiile fiscale și promovând comerțul și investițiile internaționale. Într-o economie globală, coordonarea între țări se poziționează mai bine pentru a atinge aceste obiective decât concurența fiscală. OCDE, având misiunea de a contribui la extinderea comerțului mondial pe o bază multilaterală, nediscriminatorie și de a obține cea mai mare creștere economică durabilă în țările membre, a lucrat permanent pentru a construi un consens asupra principiilor fiscale internaționale, evitând astfel răspunsurile unilaterale la problemele multilaterale.

8. Principiile de mai sus privind impozitarea întreprinderilor multinaționale sunt încorporate în *Modelul de Convenție Fiscală a OCDE privind venitul și capitalul* (Modelul de Convenție Fiscală a OCDE), care formează baza

rețelei extinse de tratate bilaterale privind impozitul pe venit între țările membre ale OCDE și între țările membre ale OCDE și țările terțe. Aceste principii sunt, de asemenea, încorporate în Modelul Convenției Națiunilor Unite privind dubla impunere între țările dezvoltate și cele în curs de dezvoltare.

9. Principalele mecanisme de soluționare a problemelor care apar în aplicarea principiilor fiscale internaționale întreprinderilor multinaționale sunt cuprinse în aceste tratate bilaterale. Articolele care afectează în principal impozitarea întreprinderilor multinaționale sunt: articolul 4, care definește rezidența; articolele 5 și 7, care determină impozitarea sediilor permanente; articolul 9, care se referă la impozitarea profiturilor întreprinderilor asociate și aplică principiul valorii de piață; articolele 10, 11 și 12, care determină impozitarea dividendelor, a dobânzilor și, respectiv, a redevențelor și articolele 24, 25 și 26, care conțin dispoziții speciale referitoare la nediscriminare, soluționarea litigiilor și schimbul de informații.

10. Comitetul pentru afaceri fiscale, care este principalul organism de politică fiscală al OCDE, a emis o serie de rapoarte referitoare la aplicarea acestor articole întreprinderilor multinaționale și altora. Comitetul a încurajat acceptarea interpretărilor comune ale acestor articole, reducând astfel riscul impozitării necorespunzătoare și oferind mijloace satisfăcătoare de soluționare a problemelor care decurg din interacțiunea dintre legislația și practicile din țări diferite.

11. În aplicarea principiilor de mai sus la impozitarea întreprinderilor multinaționale, una dintre cele mai dificile probleme care au apărut este stabilirea în scopuri fiscale a prețurilor de transfer adecvate. Prețurile de transfer sunt prețurile la care o întreprindere transferă bunuri corporale și imobilizări necorporale sau oferă servicii întreprinderilor afiliate. În sensul prezentului Ghid OCDE, o „întreprindere asociată” este o întreprindere care îndeplinește condițiile prevăzute la Articolul 9 alineatele (1a) și (1b) din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE. În aceste condiții, două întreprinderi sunt asociate dacă una dintre întreprinderi participă direct sau indirect la gestionarea, controlul sau capitalul celeilalte sau dacă „aceleași persoane participă direct sau indirect la gestionarea, controlul sau capitalul” ambelor întreprinderi (și anume, dacă ambele întreprinderi se află sub control comun). Aspectele discutate în prezentul Ghid OCDE apar, de asemenea, în abordarea problemei sediilor permanente, așa cum s-a discutat în *Raportul privind atribuirea profiturilor către sediile permanente*, adoptat de către Consiliul OCDE în iulie 2008, care înlocuiește *Convenția Fiscală Model a raportului OCDE: atribuirea veniturilor către sediile permanente* (1994). Unele discuții relevante pot fi găsite și în *Raportul OCDE privind Evitarea impozitării și evaziunea fiscală pe plan internațional* (1987).

12. Prețurile de transfer sunt semnificative atât pentru contribuabili cât și pentru administrațiile fiscale, deoarece ele determină în mare parte veniturile și cheltuielile și, prin urmare, profiturile impozabile ale întreprinderi lorasociate din diferite jurisdicții fiscale. Problemele legate de prețurile de transfer au apărut inițial în tranzacțiile dintre întreprinderile asociate care își desfășoară activitatea în cadrul aceleiași jurisdicții fiscale. Problemele interne nu sunt luate în considerare în prezentul Ghid OCDE care se concentrează asupra aspectelor internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de abordat, deoarece implică mai multe jurisdicții fiscale și, prin urmare, orice ajustare a prețului de transfer într-o singură jurisdicție implică faptul că se impune o schimbare corespunzătoare și într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, în cazul în care cealaltă jurisdicție nu este de acord să efectueze o ajustare corespunzătoare, grupul de întreprinderi multinaționale va fi impozitat de două ori pentru această parte a profiturilor sale. Pentru a minimiza riscul unei astfel de duble impuneri este necesar un consens internațional cu privire la modul de stabilire în scopuri fiscale a prețurilor de transfer pentru tranzacțiile transfrontaliere.

13. Prezentul Ghid OCDE are ca scop revizuirea și compilarea rapoartelor anterioare ale Comitetului pentru afaceri fiscale al OCDE care abordează prețurile de transfer și alte aspecte fiscale conexe cu privire la întreprinderile multinaționale. Raportul principal este *Prețurile de transfer și întreprinderile multinaționale* (1979) („Raportul din 1979”), care a fost abrogat de către Consiliul OCDE în 1995. Alte rapoarte abordează aspecte legate de prețurile de transfer în contextul unor subiecte specifice. Aceste rapoarte sunt *Prețurile de transfer și întreprinderile multinaționale -- trei studii fiscale* (1984) („Raportul din 1984”) și *Sub-capitalizarea* („Raportul din 1987”). Lista care cuprinde modificările aduse prezentului Ghid poate fi consultată în secțiunea Cuvânt înainte.

14. Prezentul Ghid se bazează, de asemenea, pe discuția purtată de OCDE cu privire la reglementările propuse în ceea ce privește prețurile de transfer în Statele Unite [a se vedea Raportul OCDE *Aspecte fiscale ale prețurilor de transfer în cadrul întreprinderilor multinaționale: Propuneri de reglementare pentru Statele Unite* (1993)]. Cu toate acestea, contextul în care a fost întocmit acel raport a fost complet diferit de cel în care s-a redactat prezentul Ghid, domeniul său de aplicare a fost mult mai limitat și a abordat în mod specific reglementările propuse pentru Statele Unite.

15. Țările membre ale OCDE continuă să aprobe principiul valorii de piață, așa cum este prevăzut în Modelul de Convenție Fiscală a OCDE (și în convențiile bilaterale care obligă din punct de vedere juridic partenerii tratatului în acest sens) și în Raportul din 1979. Acest Ghid OCDE se

concentrează pe aplicarea principiului valorii de piață pentru a evalua prețurile de transfer ale întreprinderi lor asociate. Ghidul OCDE își propune să ajute administrațiile fiscale (atât cele din țările membre ale OCDE cât și cele din țările terțe) și întreprinderile multinaționale indicându-le metode de a găsi soluții reciproc avantajoase pentru cazurile de stabilire a prețurilor de transfer, reducând astfel la minimum conflictele dintre diferitele administrații fiscale dar și pe cele dintre administrațiile fiscale și întreprinderile multinaționale, evitând astfel procese costisitoare. Ghidul OCDE analizează metodele prin care se poate analiza în ce măsură termenii și condițiile în care se desfășoară relațiile comerciale și financiare în cadrul unei întreprinderi multinaționale îndeplinesc principiul valorii de piață și discută aplicarea practică a acestor metode. Acesta include și o discuție despre metoda de repartizare globală după o formulă prestabilită.

16. Țările membre OCDE sunt încurajate să urmeze acest Ghid OCDE în practicile lor naționale de stabilire a prețurilor de transfer iar contribuabilii sunt încurajați să urmeze acest Ghid OCDE atunci când evaluează în scopuri fiscale dacă prețurile lor de transfer respectă principiul valorii de piață. Administrațiile fiscale sunt încurajate să ia în considerare raționamentul comercial al contribuabilului cu privire la aplicarea principiului valorii de piață în practicile lor de examinare și să efectueze analizele lor privind prețurile de transfer din această perspectivă.

17. Prezentul Ghid OCDE are ca scop „în primul rând, să reglementeze soluționarea cazurilor de stabilire a prețurilor de transfer în cadrul procedurilor amiabile și, după caz, în cadrul procedurilor de arbitraj, între țările membre ale OCDE. Acesta oferă în continuare îndrumări atunci când a fost formulată o cerere de ajustare corespondentă. Comentariul privind articolul 9 alineatul (2) din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE clarifică faptul că statul de la care se solicită o ajustare corespondentă ar trebui să respecte cererea numai dacă statul respectiv „consideră că cifra profiturilor ajustate reflectă în mod corect ceea ce ar fi fost profiturile dacă tranzacțiile s-ar fi desfășurat în condițiile principiului valorii de piață”. Aceasta înseamnă că, în cadrul procedurilor autorității competente, statul care a propus ajustarea primară are sarcina de a demonstra cel puțin stat că ajustarea „este justificată atât în principiu, cât și în ceea ce privește suma”. Se așteaptă ca ambele autorități competente să adopte o abordare bazată pe cooperare în soluționarea procedurilor pe cale amiabilă.

18. În încercarea de echilibra interesele contribuabililor și cele ale administrațiilor fiscale în mod echitabil este necesar să se ia în considerare toate aspectele sistemului care sunt relevante într-un caz de stabilire a prețurilor de transfer. Un astfel de aspect este obligația de a face dovada (“sarcina probei”). În majoritatea jurisdicțiilor, administrația fiscală este cea care trebuie să facă dovada, ceea ce poate impune administrației fiscale să

producă dovezi *prima facie prin* care să demonstreze că stabilirea prețurilor de către contribuabil este incompatibilă cu principiul valorii de piață. Cutoate acestea, trebuie remarcat faptul că, fie și într-un asemenea caz, o administrație fiscală ar putea obliga în mod rezonabil contribuabilul să prezinte dovezile sale care să-i permită acesteia să analizeze tranzacțiile care fac obiectul controlului. În alte jurisdicții este posibil ca obligația de a face dovada (“sarcina probei”) să îi revină, în anumite cazuri, contribuabilului. Unele țări membre ale OCDE consideră că articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE stabilește reguli privind sarcina probei în cazul prețurilor de transfer care anulează orice dispoziții naționale contrare. Cu toate acestea, alte țări consideră că articolul 9 nu stabilește norme privind sarcina probei (a se vedea alineatul 4 din Comentariul privind articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE). Indiferent cărei părți îi revine obligația de a face dovada (“sarcina probei”), se va evalua corectitudinea alocării obligației de a face dovada având în vedere celelalte aspecte ale sistemului fiscal din jurisdicția respectivă care au un impact asupra aplicării generale a regulilor privind prețurile de transfer, inclusiv rezolvarea controverselor. Aceste aspecte includ penalizările, modalitățile de efectuare a controlului, procesele de contestație administrativă, regulile privind plata dobânzii în ceea ce privește analizele fiscale și rambursările, dacă penalizările propuse privind deficiențele constatate de organele fiscale trebuie plătite înainte de a solicita o ajustare, regulile privind termenul de prescripție și în ce măsură normele respective au fost transmise în prealabil. Ar fi nepotrivit să ne bazăm pe oricare dintre aceste aspecte, inclusiv pe obligația de a face dovada (“sarcina probei”) pentru a face afirmații nefondate cu privire la prețurile de transfer. Unele dintre aceste aspecte vor fi discutate în cele ce urmează, în Capitolul IV.

19. Prezentul Ghid OCDE se concentrează asupra celor mai importante probleme de principiu din domeniul prețurilor de transfer. Comitetul pentru afaceri fiscale intenționează să își continue activitatea în acest domeniu. O revizuire a Capitolelor I-III și un nou Capitol IX au fost aprobate în 2010, reflectând activitatea desfășurată de către Comitet privind comparabilitatea, metodele tranzacționale de profit și chestiuni legate de prețurile de transfer ale restructurării întreprinderilor. Lucrările viitoare vor aborda aspecte precum aplicarea principiului valorii de piață în tranzacțiile care implică active necorporale, servicii, acorduri de contribuție la costuri, sedii permanente și sub-capitalizare. Comitetul intenționează să efectueze revizuirii periodice ale experiențelor membrilor OCDE și ale țărilor terțe selectate în ceea ce privește utilizarea diferitelor metode de aplicare a principiului valorii de piață, cu accent deosebit pe dificultățile întâmpinate în aplicarea metodelor tranzacționale de profit (astfel cum sunt definite în Capitolul II) și pe modurile în care țările au rezolvat, între ele, aceste probleme.

Glosar

Acord de preț în avans („APA”)

Un acord care stabilește, înaintea realizării tranzacțiilor controlate, o serie de criterii adecvate (de exemplu, metode, ajustări comparabile și adecvate ale acestora, ipoteze de bază privind evoluțiile ulterioare) pentru a stabili prețurile de transfer pentru aceste tranzacții pe o anumită perioadă de timp. Un acord de preț în avans poate fi unilateral, implicând o administrație fiscală și un contribuabil sau multilateral, implicând acordul a două sau mai multe administrații fiscale.

Principiul valorii de piață

Standardul internațional pe care țările membre OCDE l-au convenit ar trebui utilizat pentru determinarea prețurilor de transfer în scopuri fiscale. Acesta este prevăzut la articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE, dupăcum urmează: „în cazul în care se stabilesc sau se impun condiții între cele două întreprinderi în relațiile lor comerciale sau financiare care diferă de cele care ar fi realizate între întreprinderi independente, atunci orice profituri care ar fi revenit uneia dintre întreprinderi, dar, din cauza acestor condiții, nu s-au acumulat, pot fi incluse în profiturile respectivei întreprinderi și impozitate în consecință”.

Intervalul de comparare

Un interval de valori care sunt acceptate pentru a stabili dacă condițiile unei tranzacții controlate sunt concurențiale și care sunt derivate fie din aplicarea aceleiași metode de stabilire a prețurilor de transfer mai multor date comparabile, fie din aplicarea unor metode diferite de stabilire a prețurilor de transfer.

Întreprinderi asociate

Două întreprinderi sunt întreprinderi asociate una față de cealaltă dacă una dintre întreprinderi îndeplinește condițiile articolului 9 alineatul (1) litera (a) sau (b) din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE în ceea ce privește cealaltă întreprindere .

Plată de echilibrare

O plată, efectuată în mod normal de la unul sau mai mulți participanți către altul, cu scopul de a ajusta cota proporțională a contribuțiilor participanților, prin care se majorează cuantumul contribuției plătitorului și se diminuează cuantumul contribuțiilor beneficiarilor cu valoarea plății.

Contribuție participativă

O plată efectuată de o întreprindere recent intrată într-un ACC deja activ pentru obținerea unei participații la orice rezultate ale activității depuse anterior de către ACC.

Plată de preluare

Remunerația pe care o întreprindere care se retrage dintr-un ACC deja activ o poate primi de la participanții rămași pentru transferul efectiv al participațiilor sale la rezultatele activităților anterioare ale ACC.

Imobilizări necorporale comerciale

O imobilizare necorporală care este utilizată în activități comerciale, cum ar fi producerea unui bun sau prestarea unui serviciu, precum și un drept necorporal care este el însuși un activ comercial transferat clienților sau utilizat în desfășurarea activității.

Analiza de comparabilitate

O comparație a unei tranzacții controlate cu una sau mai multe tranzacții necontrolate. Tranzacțiile controlate și cele necontrolate sunt comparabile dacă niciuna dintre diferențele dintre tranzacții nu ar putea afecta în mod semnificativ factorul examinat în metodologie (de exemplu, preț sau marjă), sau dacă se pot face ajustări rezonabile pentru a elimina efectele semnificative ale unor astfel de diferențe.

Tranzacție necontrolată comparabilă

O tranzacție necontrolată comparabilă este o tranzacție între două părți independente care este comparabilă cu tranzacția controlată examinată. Poate fi o tranzacție comparabilă între o parte la tranzacția controlată și o parte independentă („comparabilă internă”) sau între două părți independente, dintre care niciuna nu este parte la tranzacția controlată („comparabilă externă”).

Metoda prețului comparabil necontrolat (CUP)

O metodă de stabilire a prețurilor de transfer care compară prețul bunurilor sau serviciilor transferate în cadrul unei tranzacții controlate cu prețul perceput în schimbul bunurilor sau serviciilor transferate într-o tranzacție comparabilă necontrolată în circumstanțe comparabile.

Ajustare compensatorie

O ajustare în care contribuabilul raportează un preț de transfer în scopuri fiscale care este, în opinia contribuabilului, un preț conform valorii de piață pentru o tranzacție controlată, chiar dacă acest preț diferă de suma efectiv percepută între întreprinderile asociate. Această ajustare se va face înainte de a depune declarația fiscală.

Analiza contribuției

O analiză utilizată în metoda împărțirii profitului în care profiturile combinate din tranzacțiile controlate sunt împărțite între întreprinderile asociate pe baza valorii relative a funcțiilor îndeplinite (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) de fiecare dintre întreprinderile asociate care participă la aceste tranzacții, completată cât mai mult posibil de date de pe piața externă care indică modul în care întreprinderile independente ar fi împărțit profiturile în circumstanțe similare.

Tranzacții controlate

Tranzacții între două întreprinderi care sunt întreprinderi asociate una față de cealaltă.

Ajustare corespondentă

O ajustare a obligației fiscale a întreprinderii asociate într-o a doua jurisdicție fiscală, efectuată de administrația fiscală a jurisdicției respective, care corespunde unei ajustări primare efectuate de administrația fiscală într-o primă jurisdicție fiscală, astfel încât alocarea profiturilor de către cele două jurisdicții să fie consecventă.

Acord de contribuție la costuri (ACC)

Un ACC este un cadru convenit între întreprinderi pentru a împărți costurile și riscurile de dezvoltare, producere sau obținere a activelor, serviciilor sau drepturilor și pentru a determina natura și amploarea participațiilor fiecărei întreprinderi la rezultatele activității de dezvoltare, producere sau obținere a acestor active, servicii sau drepturi.

Marjă de profit cost plus

O marjă de profit care este măsurată prin referire la marjele calculate după costurile directe și indirecte suportate de un furnizor de bunuri sau servicii într-o tranzacție.

Metoda cost plus

O metodă de prețuri de transfer ce utilizează costurile suportate de furnizorul de bunuri (sau servicii) într-o tranzacție controlată. La acest cost se adaugă o marjă de profit cost plus adecvată, pentru a se ajunge la un profit adecvat având în vedere funcțiile îndeplinite (ținând seama de activele utilizate și de riscurile asumate) și condițiile pieței. Rezultatul la care se ajunge după adăugarea marjei de profit cost plus la costurile de mai sus poate fi considerat a fi un preț de piață al tranzacției controlate originale.

Metoda facturării directe

Metodă care constă în facturarea directă pentru anumite servicii intragrup pe o bază clar identificată.

Costuri directe

Costurile care sunt suportate în mod specific pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu, cum ar fi costul materiilor prime.

Analiză funcțională

O analiză a funcțiilor îndeplinite (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) de către întreprinderile asociate în tranzacții controlate și de către întreprinderile independente în tranzacții necontrolate comparabile.

Repartizarea globală după o formulă prestabilită

O abordare pentru repartizarea profiturilor globale ale unui grup de întreprinderi multinaționale pe bază consolidată între întreprinderile asociate din diferite țări pe baza unei formule prestabilite.

Profituri brute

Profiturile brute obținute dintr-o tranzacție economică sunt reprezentate de suma rezultată în urma deducerii din încasările brute aferente tranzacției a costurilor de achiziție sau de producție alocabile aferente vânzărilor, cu ajustările convenite aferente majorărilor sau diminuărilor de stocuri sau ale fondului de comerț, dar fără a se ține cont de alte cheltuieli.

Întreprinderi independente

Două întreprinderi sunt întreprinderi independente una în raport cu cealaltă dacă nu sunt întreprinderi asociate.

Metoda de facturare indirectă

O metodă de facturare pentru serviciile intragrup pe baza metodelor de alocare și repartizare a costurilor.

Costuri indirecte

Costurile de fabricare a unui produs sau serviciu care, deși strâns legate de procesul de producție, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unui departament de reparații care deservește echipamentele utilizate pentru a produce diferite produse).

Serviciu intragrup

O activitate (de exemplu, administrativă, tehnică, financiară, comercială etc.) pentru care o întreprindere independentă ar fi fost dispusă să plătească sau să o realizeze pentru ea însăși.

Compensare intenționată

Un beneficiu oferit de o întreprindere asociată unei alte întreprinderi asociate dincadrul grupului, care este echilibrat în mod deliberat într-o anumită măsură debeneficiile diferite primite în schimb de la întreprinderea respectivă.

Imobilizări necorporale aferente activității de marketing

O imobilizare necorporală care se referă la activități de marketing, care ajută la exploatarea comercială a unui produs sau serviciu și/sau are o valoare promoțională importantă pentru produsul în cauză.

Grup de întreprinderi multinaționale (grup IMN)

Un grup de întreprinderi asociate cu unități de afaceri în două sau mai multe țări.

Întreprindere multinațională (IMN)

O întreprindere care face parte dintr-un grup de întreprinderi multinaționale.

Procedura amiabilă

Un mijloc prin care administrațiile fiscale se consultă pentru soluționarea litigiilor privind aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri. Această procedură, descrisă și autorizată de articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE privind impozitarea, poate fi utilizată pentru a elimina dubla impunere care ar putea rezulta dintr-o ajustare a prețurilor de transfer.

Indicator de profit net

Raportul dintre profitul net și o bază adecvată (de exemplu, costuri, vânzări, active). Metoda tranzacțională a marjei nete se bazează pe o comparație a indicatorului de profit net adecvat pentru tranzacția controlată cu același indicator de profit net în tranzacții necontrolate comparabile.

Servicii prestate „la cerere”

Servicii furnizate de o societate-mamă sau de un centru de servicii de grup, care sunt disponibile în orice moment pentru membrii unui grup de întreprinderi multinaționale.

Ajustare primară

O ajustare pe care o administrație fiscală dintr-o primă jurisdicție o face profiturilor impozabile ale unei societăți, ca urmare a aplicării principiului valorii de piață, tranzacțiilor care implică o întreprindere asociată dintr-o a doua jurisdicție fiscală.

Profit potențial

Profiturile viitoare anticipate. În unele cazuri pot include pierderi. Noțiunea de “profit potențial” este folosită adeseori în scopul stabilirii valorii, în determinarea unei remunerații la valoare de piață pentru transferul unor active necorporale sau al fondului de comerț, sau în determinarea unei despăgubiri la preț de piață pentru rezilierea sau renegocierea substanțială a unor acorduri existente, odată stabilit faptul că o astfel de remunerație sau despăgubire ar fi intervenit între părți independente în circumstanțe comparabile.

Metoda împărțirii profitului

O metodă tranzacțională bazată pe analiza profitului care identifică profitul combinat care urmează să fie împărțit pentru întreprinderile asociate dintr-o tranzacție controlată (sau tranzacții controlate pe care este adecvat să fie agregate în conformitate cu principiile din Capitolul III) și apoi împarte aceste profituri între întreprinderile asociate pe baza unei baze valide din punct de vedere economic care aproximează împărțirea profiturilor care ar fi fost anticipată și reflectată într-un acord încheiat în condițiile principiului valorii de piață.

Marja prețului de revânzare

O marjă reprezentând suma din care un revânzător ar încerca să-și acopere cheltuielile de vânzare și alte cheltuieli de exploatare și, având în vedere rolurile îndeplinite (luând în calcul activele utilizate și riscurile asumate), să realizeze un profit adecvat.

Metoda prețului de revânzare

O metodă de stabilire a prețurilor de transfer bazată pe prețul la care un produs care a fost achiziționat de la o întreprindere asociată este revândut unei întreprinderi independente. Prețul de revânzare se reduce cu marja prețului de revânzare. Rezultatul obținut după scăderea marjei prețului de revânzare poate fi luat în considerare după ajustarea altor costuri asociate achiziționării produsului (de exemplu, taxe vamale), ca preț de piață al transferului inițial de proprietate între întreprinderile asociate.

Analiză reziduală

O analiză utilizată în metoda împărțirii profitului care împarte profitul combinat din tranzacțiile controlate examinate în două etape. În prima etapă, fiecărui participant i se alocă suficient profit cât să îi confere o rentabilitate de bază adecvată tipului de tranzacții pe care le efectuează. În mod obișnuit, această rentabilitate de bază este determinată prin referire la rentabilitatea pieței obținută pentru tipuri similare de tranzacții de către întreprinderi independente. Astfel, rentabilitatea de bază nu reprezintă, în general, rentabilitatea care este generată de oricare dintre activele unice și valoroase deținute de participanți. În a doua etapă, orice profit (pierdere) rezidual(ă) care mai există după împărțirea profitului din prima etapă va fi alocat(ă) între părți pe baza unei analize a faptelor și circumstanțelor care indică în ce mod s-ar împărți această valoare reziduală între întreprinderi independente.

Ajustare secundară

O ajustare care rezultă din taxarea unei tranzacții secundare.

Tranzacție secundară

O tranzacție implicită pe care unele țări o impun în temeiul legislației lor interne după ce au propus o ajustare primară pentru a realiza alocarea efectivă a profiturilor în concordanță cu ajustarea primară. Tranzacțiile secundare pot lua forma dividendelor implicite, a aporturilor implicite de capital sau a împrumuturilor constructive.

Activitatea acționarilor

Activitatea prestată de un membru al unui grup multinațional de întreprinderi (de obicei, societatea-mamă sau un holding regional) care se datorează strict participării sale ca proprietar al unuia sau a mai multor întreprinderi din grup, șianume, în calitatea sa de acționar.

Controale fiscale simultane

Un control fiscal simultan, astfel cum este definit în Partea A din Acordul Model al OCDE pentru efectuarea de controale fiscale simultane, reprezintă un „acord între două sau mai multe părți pentru a verifica simultan și independent, fiecare pe propriul teritoriu, situația fiscală a

contribuabilului (contribuabililor) în care au un interes comun sau conex în vederea schimbului de informații relevante pe care le obțin în acest mod”.

Imobilizări necorporale comerciale

O imobilizare necorporală comercială, alta decât o imobilizare necorporală aferentă activității de marketing.

Metode tradiționale de tranzacționare

Metoda prețului necontrolat comparabil, metoda prețului de revânzare și metoda cost plus.

Metoda tranzacțională a marjei nete

O metodă tranzacțională de împărțire a profitului care examinează marja de profit netă în raport cu o bază adecvată (de exemplu, costuri, vânzări, active) pe care un contribuabil o realizează dintr-o tranzacție controlată (sau tranzacții pe care este adecvat să le cumuleze în conformitate cu principiile din Capitolul III).

Metoda tranzacțională de împărțire a profitului

O metodă de stabilire a prețurilor de transfer care analizează profiturile care rezultă din anumite tranzacții controlate ale uneia sau mai multor întreprinderi asociate care participă la aceste tranzacții.

Tranzacții necontrolate

Tranzacții între întreprinderi independente una în raport cu cealaltă.

Capitolul I

Principiul valorii de piață

A. Introducere

1.1 Acest capitol prezintă o dezbateră de fond a principiului valorii de piață care este standardul internațional de stabilire a prețurilor de transfer pe care țările membre OCDE au convenit că trebuie utilizat în scopuri fiscale de către grupurile de întreprinderi multinaționale și administrațiile fiscale. Capitolul discută principiul valorii de piață, reiterează statutul său de standard internațional și stabilește ghidul de aplicare al acestuia.

1.2 Atunci când întreprinderile independente tranzacționează între ele, condițiile relațiilor lor comerciale și financiare (de exemplu, prețul bunurilor transferate sau al serviciilor furnizate și condițiile transferului sau furnizării) sunt în mod obișnuit determinate de mecanismele pieței. Atunci când întreprinderile asociate tranzacționează între ele, este posibil ca relațiile lor comerciale și financiare să nu fie afectate în mod direct de mecanismele pieței externe în același mod, deși întreprinderile asociate încearcă adesea să reproducă dinamica mecanismelor pieței în tranzacțiile dintre ele, așa cum se arată la alineatul 1.5 de mai jos. Administrațiile fiscale nu trebuie să presupună în mod automat că întreprinderile asociate au încercat să-și manipuleze profiturile. Poate exista o dificultate reală în determinarea cu exactitate a unui preț de piață în absența mecanismelor pieței sau atunci când se adoptă o anumită strategie comercială. Este important să se țină cont de faptul că necesitatea de a ajusta tranzacțiile în condiții aproximative de valoare de piață apare indiferent de orice obligație contractuală asumată de părți de a plăti un anumit preț sau de orice intenție a părților de a minimiza impozitul. Astfel, o ajustare fiscală efectuată în baza principiului valorii de piață nu va influența obligațiile contractuale subsecvente de natură nefiscală dintre întreprinderile asociate și poate fi adecvată și atunci când nu există intenția de a minimiza sau a evita impozitele. Analiza prețurilor de transfer nu trebuie confundată cu analizarea problemelor de fraudă fiscală sau de evitare a obligațiilor fiscale, chiar dacă politicile prețurilor de transfer pot fi utilizate în aceste scopuri.

1.3 Atunci când prețurile de transfer nu reflectă mecanismele pieței și principiul valorii de piață, obligațiile fiscale ale întreprinderilor asociate și veniturile fiscale ale țărilor gazdă ar putea fi denaturate. Prin urmare, țările membre OCDE au convenit că, în scopuri fiscale, profiturile întreprinderilor asociate pot fi ajustate după cum este necesar pentru a corecta astfel de denaturări și, prin urmare, pentru a asigura respectarea principiului valorii de piață. Țările membre OCDE consideră că se realizează o ajustare adecvată prin stabilirea condițiilor relațiilor comerciale și financiare pe care s-ar aștepta să le găsească între întreprinderile independente în tranzacții comparabile în circumstanțe comparabile.

1.4 Alți factori decât considerentele fiscale pot denatura condițiile relațiilor comerciale și financiare stabilite între întreprinderile asociate. De exemplu, astfel de întreprinderi pot fi supuse unor presiuni guvernamentale contradictorii (atât în țară, cât și în străinătate) în ceea ce privește evaluările vamale, taxele antidumping și controlul valutar sau al prețurilor. În plus, distorsiunile prețurilor de transfer pot fi cauzate de cerințele de flux de numerar ale întreprinderilor din cadrul unui grup multinațional de întreprinderi. Un grup multinațional de întreprinderi cotate la bursă poate simți presiunea acționarilor de a demonstra o rentabilitate ridicată la nivelul societății-mamă, în special dacă raportarea acționarilor nu este efectuată pe bază consolidată. Toți acești factori pot afecta prețurile de transfer și valoarea profiturilor acumulate de întreprinderile asociate din cadrul unui grup multinațional de întreprinderi.

1.5 Nu trebuie presupus că termenii stabiliți în relațiile comerciale și financiare dintre întreprinderile asociate se vor abate invariabil de la ceea ce ar cere piața liberă. Întreprinderile asociate din cadrul întreprinderilor multinaționale au uneori o autonomie considerabilă și pot negocia adesea între ele ca și cum ar fi întreprinderi independente. Întreprinderile răspund situațiilor economice generate de condițiile de piață în relațiile lor atât cu terții, cât și cu întreprinderile asociate. De exemplu, directorii locali ar putea fi interesați să stabilească profituri mari și, prin urmare, nu ar dori să stabilească prețuri care să reducă profiturile propriilor întreprinderi. Administrațiile fiscale ar trebui să țină cont de aceste considerente pentru a facilita alocarea eficientă a resurselor lor în selectarea și efectuarea examinărilor prețurilor de transfer. Uneori se poate întâmpla ca relația dintre întreprinderile asociate să influențeze rezultatul negocierii. Prin urmare, dovezile de negociere dură nu sunt suficiente pentru a stabili că tranzacțiile sunt efectuate în condițiile principiului valorii de piață.

B. Definiția principiului valorii de piață

B.1 *Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE*

1.6 Enunțarea oficială a principiului valorii de piață se regăsește la Articolul 9 alineatul (1) din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE, care constituie baza tratatelor fiscale bilaterale care implică țările membre ale OCDE și un număr tot mai mare de țări terțe. Articolul 9 prevede următoarele:

[În cazul în care] se creează sau se impun condiții între cele două întreprinderi [asociate] în relațiile comerciale sau financiare pe care acestea le desfășoară, condiții ce diferă de cele ce s-ar fi creat între întreprinderi independente, atunci toate profiturile ce s-ar fi acumulat la una dintre întreprinderi în lipsa acestor condiții, dar din cauza acestor condiții nu s-au realizat, pot fi incluse în profiturile întreprinderii și impozitate în consecință.

Prin încercarea de a ajusta profiturile prin referire la condițiile care ar fi fost obținute între întreprinderile independente în tranzacții comparabile și circumstanțe comparabile (și anume, în „tranzacții necontrolate comparabile”), principiul valorii de piață tratează membrii unui grup de întreprinderi multinaționale care funcționează ca entități separate și nu ca părți inseparabile ale unei singure afaceri unificate. Deoarece abordarea entității separate tratează membrii unui grup multinațional de întreprinderi ca și cum ar fi entități independente, atenția se concentrează asupra naturii tranzacțiilor dintre acei membri și asupra faptului dacă condițiile acestora diferă de condițiile care ar fi fost obținute în tranzacții necontrolate comparabile. O astfel de analiză a tranzacțiilor controlate și necontrolate, care este denumită „analiză de comparabilitate”, se află în centrul aplicării principiului valorii de piață. Îndrumările privind analizade comparabilitate se găsesc în secțiunea D de mai jos și în Capitolul III.

1.7 Este important să punem problema comparabilității în perspectivă pentru a sublinia necesitatea unei abordări echilibrate în ceea ce privește, pe de o parte, fiabilitatea acesteia și, pe de altă parte, sarcina pe care o creează pentru contribuabili și administrațiile fiscale. Alineatul (1) al articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE stă la baza analizelor de comparabilitate, deoarece introduce necesitatea:

- Unei comparații între condiții (incluzând prețurile dar nu numai prețurile) create sau impuse între întreprinderile asociate și cele ce ar fi fost create sau impuse între întreprinderi independente, pentru a determina dacă revizuirea evidențelor contabile în scopul calculării obligațiilor fiscale ale întreprinderilor asociate este autorizată conform Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE (a se vedea alineatul 2 din comentariul la articolul 9); și

- Unei determinări a profiturilor care ar fi fost acumulate la preț de piață, pentru a determina cuantumul oricărei revizuirii a evidențelor contabile.

1.8 Există mai multe motive pentru care țările membre OCDE și alte țări au adoptat principiul valorii de piață. Un motiv major este faptul că principiul valorii de piață asigură o paritate largă a tratamentului fiscal pentru membrii grupurilor de întreprinderi multinaționale și întreprinderile independente. Deoarece principiul valorii de piață pune întreprinderile asociate și independente pe o poziție mai puțin discrepantă în ceea ce privește impozitarea, acesta evită crearea de avantaje sau dezavantaje fiscale care altfel ar denatura pozițiile concurențiale relative ale oricărui tip de entitate. Prin eliminarea acestor considerente fiscale din deciziile economice, principiul valorii de piață promovează dezvoltarea comerțului și a investițiilor internaționale.

1.9 S-a constatat, de asemenea, că principiul valorii de piață funcționează eficient în majoritatea cazurilor. De exemplu, există multe cazuri care presupun cumpărarea și vânzarea de mărfuri și împrumutul de bani în care un preț în condiții le principiului valorii de piață poate fi găsit cu ușurință într-o tranzacție comparabilă efectuată de întreprinderi independente comparabile în împrejurări comparabile. Există și multe cazuri în care se poate face o comparație relevantă a tranzacțiilor la nivelul indicatorilor financiari, cum ar fi marja de profit la costuri, marja brută sau indicatorii de profit net. Cu toate acestea, există unele cazuri semnificative în care principiul valorii de piață este dificil și complicat de aplicat, de exemplu, în grupurile de întreprinderi multinaționale care se ocupă de producția integrată de bunuri foarteespecializate, de active necorporale unice și/sau de furnizarea de servicii specializate. Există soluții pentru a trata astfel de cazuri dificile, inclusiv utilizarea metodei de împărțire a profitului tranzacțional descrisă în Capitolul II, Partea III din prezentul Ghid în acele situații în care este cea mai potrivită metodă în circumstanțele cazului.

1.10 Principiul valorii de piață este considerat de unii ca fiind în mod inerent defectuos, deoarece abordarea entității separate poate să nu țină întotdeauna cont de economiile de scară și de interdependența diferitelor activități create de întreprinderile integrate. Cu toate acestea, nu există criterii obiective acceptate pe scară largă pentru alocarea economiilor de scară sau a beneficiilor integrării între întreprinderile asociate. Problema posibilităților variantela principiul valorii de piață este discutată în secțiunea C de mai jos.

1.11 O dificultate practică în aplicarea principiului valorii de piață este aceea că întreprinderile asociate se pot angaja în tranzacții în care întreprinderile independente nu s-ar angaja. Este posibil ca astfel de tranzacții să nu fie neapărat motivate de evitarea obligațiilor fiscale, dar pot apărea deoarece, în tranzacțiile comerciale între ei, membrii unui grup de întreprinderi multinaționale se confruntă cu circumstanțe comerciale diferite față de

întreprinderile independente. În cazul în care întreprinderile independente efectuează rareori tranzacții de tipul celor încheiate de întreprinderile asociate, principiul valorii de piață este dificil de aplicat, deoarece există puține dovezi directe sau deloc cu privire la condițiile care ar fi fost stabilite de întreprinderile independente. Simplul fapt că o tranzacție nu poate fi identificată între părți independente nu înseamnă în sine că aceasta nu este la preț de piață.

1.12 În anumite cazuri, principiul valorii de piață poate duce la o sarcină administrativă atât pentru contribuabil, cât și pentru administrațiile fiscale de a analiza numeroase tranzacții transfrontaliere semnificative și tipuri ale acestora. Deși întreprinderile asociate stabilesc în mod normal condițiile pentru o tranzacție în momentul în care este efectuată, la un moment dat întreprinderilor li se poate solicita să demonstreze că acestea sunt în concordanță cu principiul valorii de piață. (A se vedea discuția despre cadrul temporal și conformare în Secțiunile B și C din Capitolul III și în Capitolul V privind documentația). De asemenea, este posibil ca administrația fiscală să fie nevoită să se angajeze în acest proces de verificare, poate la câțiva ani după ce tranzacțiile au avut loc. Administrația fiscală ar trebui să revizuiască orice documentație justificativă pregătită de contribuabil pentru a arăta că tranzacțiile sale sunt în concordanță cu principiul valorii de piață și poate fi necesar, de asemenea, să colecteze informații despre tranzacții necontrolate comparabile, condițiile de piață la momentul în care au avut loc tranzacțiile etc., pentru numeroase tranzacții de diverse tipuri. O astfel de acțiune devine, de obicei, mai dificilă odată cu trecerea timpului.

1.13 Atât administrațiile fiscale cât și contribuabilii au adesea dificultăți în obținerea de informații adecvate pentru a aplica principiul valorii de piață. Deoarece principiul valorii de piață impune, de obicei, contribuabililor și administrațiilor fiscale să evalueze tranzacțiile necontrolate și activitățile comerciale ale întreprinderilor independente și să le compare cu tranzacțiile și activitățile întreprinderilor asociate, el poate solicita o cantitate mare de date. Informațiile accesibile pot fi incomplete și dificil de interpretat; alte informații, dacă există, pot fi dificil de obținut din motive legate de localizarea geografică sau de cea a părților de la care ar putea fi necesar să fie obținute. În plus, este posibil să nu fie posibilă obținerea de informații de la întreprinderi independente din cauza preocupărilor legate de confidențialitate. În alte cazuri, este posibil ca informațiile despre o întreprindere independentă care ar putea fi relevante să nu existe sau să nu existe întreprinderi independente comparabile, de exemplu, dacă industria respectivă a atins un nivel ridicat de integrare pe verticală. Este important să nu pierdeți din vedere obiectivul de a găsi o estimare rezonabilă a unui rezultat în condițiile principiului valorii de piață pe baza unor informații fiabile. Ar trebui, de asemenea, reamintit în acest moment că prețurile de transfer nu sunt o știință exactă, dar necesită exercitarea raționamentului atât din partea administrației fiscale, cât și a contribuabilului.

B.2 Menținerea principiului valorii de piață ca element de consens internațional

1.14 Recunoscând considerațiile de mai sus, punctul de vedere al țărilor membre OCDE continuă să fie acela că principiul valorii de piață ar trebui să guverneze evaluarea prețurilor de transfer între întreprinderile asociate. Principiul valorii de piață este solid în teorie, deoarece oferă cea mai apropiată aproximare a funcționării pieței libere în cazurile în care se transferă active (cum ar fi bunuri, alte tipuri de active corporale sau active necorporale) sau se prestează servicii între întreprinderi asociate. Deși este posibil să nu fie întotdeauna simplu de aplicat în practică, acesta produce, în general, niveluricorespunzătoare de venituri între membrii grupurilor de întreprinderi multinaționale, acceptabile pentru administrațiile fiscale. Aceasta reflectă realitățile economice ale faptelor și circumstanțelor particulare ale contribuabilului controlat și adoptă ca reper funcționarea normală a pieței.

1.15 O îndepărtare de principiul valorii de piață ar abandona baza teoretică solidă descrisă mai sus și ar amenința consensul internațional, crescând astfel în mod substanțial riscul dublei impuneri. Experiența în conformitate cu principiul valorii de piață a devenit suficient de largă și sofisticată pentru a stabili un corpus substanțial de înțelegere comună între comunitatea de afaceri și administrațiile fiscale. Această înțelegere comună are o mare valoare practică în atingerea obiectivelor de asigurare a bazei de impozitare adecvate în fiecare jurisdicție și de evitare a dublei impuneri. Această experiență ar trebui să fie utilizată pentru a elabora în continuare principiul valorii de piață, pentru a perfecționa funcționarea acestuia și pentru a îmbunătăți administrarea acestuia, oferind îndrumări mai clare contribuabililor și examinări mai oportune. În concluzie, țările membre OCDE continuă să sprijine ferm principiul valorii de piață. De fapt, nu a apărut nicio alternativă legitimă sau realistă la principiul valorii de piață. Repartizarea globală după o formulă prestabilită, uneori menționată ca o posibilă alternativă, nu ar fi acceptabilă în teorie, implementare sau practică. (Consultați secțiunea C, imediat mai jos, pentru o discuție despre repartizarea globală după o formulă prestabilită).

C. O abordare care nu se bazează pe principiul valorii de piață: repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite

C.1 Contextul și descrierea abordării

1.16 Repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite a fost uneori sugerată ca o alternativă la principiul valorii de piață ca mijloc de determinare a nivelului adecvat al profiturilor în jurisdicțiile naționale de impozitare. Abordarea nu a fost aplicată între țări, deși a fost testată de unele jurisdicții locale de impozitare.

1.17 Repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite ar aloca profiturile globale ale unui grup de întreprinderi multinaționale pe bază consolidată între întreprinderile asociate din diferite țări pe baza unei formule predeterminate și mecaniciste. Ar exista trei componente esențiale pentru aplicarea repartizării globale a formulelor: determinarea unității care urmează să fie impozitată, și anume, care dintre filialele și sucursalele unui grup de multinațional de întreprinderi ar trebui să cuprindă entitatea impozabilă globală; determinarea cu precizie a profiturilor globale; și stabilirea formulei care trebuie utilizată pentru repartizarea profiturilor globale ale unității. Formula s-ar baza cel mai probabil pe o combinație de costuri, active, salarizare și vânzări.

1.18 Repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite nu trebuie confundată cu metodele tranzacționale de împărțire a profitului discutate în Partea a-III-a a Capitolului II. Repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite ar utiliza o formulă predeterminată pentru toți contribuabilii de a aloca profituri, în timp ce metodele tranzacționale de împărțire a profitului compară, de la caz la caz, profiturile uneia sau mai multor întreprinderi asociate cu acel profit pe care o întreprindere independentă comparabilă ar fi dorit să îl obțină în împrejurări comparabile. De asemenea, repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite nu trebuie confundată cu aplicarea selectivă a unei formule elaborate de ambele administrații fiscale în cooperare cu un anumit contribuabil sau grup multinațional de întreprinderi după o analiză atentă a faptelor și împrejurărilor specifice, cum ar fi cele care ar putea fi utilizate în cazul unui acord amiabil, unui acord de preț în avans sau al altei determinări bilaterale sau multilaterale. O astfel de formulă derivă din faptele și împrejurările specifice ale unui anume contribuabil și evită astfel caracterul global predeterminat și mecanicist al repartizării globale pe baza unei formule prestabilite.

C.2 Comparație cu principiul valorii de piață

1.19 Repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite a fost promovată ca o alternativă la principiul valorii de piață de către susținătorii care susțin că ar oferi o mai mare comoditate și certitudine administrativă

pentru contribuabili. Acești susținători pretind și că repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite este mai conformă cu realitatea economică. Aceștia susțin că un grup multinațional de întreprinderi trebuie luat în considerare la nivel de grup sau consolidat pentru a reflecta realitățile de afaceri ale relațiilor dintre întreprinderile asociate din grup. Aceștia afirmă că metoda contabilă separată este nepotrivită pentru grupurile foarte integrate, deoarece este dificil să se determine ce contribuție aduce fiecare întreprindere asociată la profitul general al grupului multinațional de întreprinderi.

1.20 În afară de aceste argumente, susținătorii sunt de părere că repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite reduce costurile de conformare pentru contribuabili, deoarece, în principiu, doar un singur set de conturi ar fi pregătit pentru grup în scopuri fiscale interne.

1.21 Țările membre OCDE nu acceptă aceste propuneri și nu consideră repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite o alternativă realistă la principiul valorii de piață, din motivele discutate mai jos.

1.22 Cea mai importantă preocupare cu privire la repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite este dificultatea implementării sistemului într-un mod care să protejeze atât împotriva dublei impuneri, cât și să asigure impozitarea unică. Pentru a realiza acest lucru ar fi nevoie de o coordonare și un consens internațional substanțial cu privire la formulele prestabilite care urmează să fie utilizate și cu privire la componența grupului în cauză. De exemplu, pentru a evita dubla impunere, ar trebui să existe un acord comun pentru adoptarea abordării în primă instanță, urmată de un acord privind măsurarea bazei fiscale globale a unui grup multinațional de întreprinderi, privind utilizarea unui sistem contabil comun, privind factorii care ar trebui utilizați pentru a repartiza baza fiscală între diferite jurisdicții (inclusiv țările nemembre) și privind modul de măsurare și ponderare a acestor factori. Obținerea unui astfel de acord ar fi consumatoare de timp și extrem de dificilă. Nu este clar că țările membre ar fi dispuse să fie de acord cu o formulă universală.

1.23 Chiar dacă unele țări ar fi dispuse să accepte repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite, ar exista dezacorduri, deoarece fiecare țară ar putea dori să sublinieze sau să includă diferiți factori în formulă pe baza activităților sau a factorilor care predomină în jurisdicția sa fiscală. Fiecare țară ar avea un stimulent puternic pentru a elabora formule sau ponderi care ar maximiza veniturile proprii ale țării respective. În plus, administrațiile fiscale ar trebui să analizeze în comun modul de abordare a potențialului de transfer artificial al factorilor de producție utilizați în formulă (de exemplu, vânzări, capital) către țările cu impozite scăzute. Ar putea exista evaziune fiscală în măsura în care componentele formulei relevante pot fi manipulate, de exemplu, prin încheierea de tranzacții financiare inutile, prin localizarea

deliberată a activelor mobile, prin solicitarea ca anumite întreprinderi din cadrul unui grup multinațional de întreprinderi să mențină niveluri de stocuri care depășesc ceea ce s-ar întâlni în mod normal într-o întreprindere necontrolată de acest tip și așa mai departe.

1.24 Prin urmare, trecerea la un sistem global de repartizare pe baza unei formule prestabilite ar prezenta o complexitate politică și administrativă enormă și ar necesita un nivel de cooperare internațională care este nerealist în domeniul impozitării internaționale. O astfel de coordonare multilaterală ar necesita includerea tuturor țărilor majore în care operează întreprinderile multinaționale. Dacă toate țările majore nu ar reuși să convină asupra trecerii la repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite, întreprinderi multinaționale s-ar confrunta cu sarcina de a respecta două sisteme complet diferite. Cu alte cuvinte, pentru același set de tranzacții, acestea ar fi forțate să calculeze profiturile acumulate de membrii lor sub două standarde complet diferite. Un astfel de rezultat ar crea potențialul de dublă impozitare (sau subimpozitare) în fiecare caz.

1.25 Există și alte preocupări semnificative în plus față de problemele legate de dubla impunere discutate mai sus. O astfel de preocupare este că formulele predeterminate sunt arbitrare și nu iau în considerare condițiile pieței, situațiile deosebite ce pot apărea în întreprinderile individuale și alocarea proprie a resurselor de către conducere, producând astfel o alocare a profiturilor care nu poate avea o relație solidă cu datele specifice din jurul tranzacției. Mai precis, o formulă bazată pe o combinație de costuri, active, salarii și vânzări atribuie implicit o rată fixă a profitului pe unitate monetară (de exemplu, dolari, euro, yeni) a fiecărei componente fiecărui membru al grupului și în fiecare jurisdicție fiscală, indiferent de diferențele de funcții, active, riscuri și eficiență și de diferențele între membrii grupului de întreprinderi multinaționale. O astfel de abordare ar putea alocă profituri unei entități carear fi pe pierdere dacă ar fi o întreprindere independentă.

1.26 O altă problemă pentru repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite o reprezintă fluctuațiile cursului valutar. Deși mișcările cursului valutar pot complica aplicarea principiului valorii de piață, acestea nu au același impact ca și în cazul repartizării globale pe baza unei formule prestabilite; principiul valorii de piață este mai bine echipat pentru a face față consecințelor economice ale fluctuațiilor cursului valutar, deoarece necesită analiza faptelor și circumstanțelor specifice ale contribuabilului. În cazul în care formula se bazează pe costuri, rezultatul aplicării unei repartizări globale pe baza unei formule prestabilite ar fi că, pe măsură ce o anumită monedă se tot consolidează într-o țară față de o altă monedă în care o întreprindere asociată își păstrează conturile, o parte mai mare din profit ar fi atribuită întreprinderii din prima țară pentru a reflecta costurile salarizării sale, majorate nominal de fluctuația monedei. Astfel, în cadrul unei repartizări globale a formulelor, variația cursului de schimb din acest exemplu ar duce la creșterea profiturilor întreprinderii asociate care operează cu moneda mai puternică, în

timp ce, pe termen lung, consolidarea monedei face ca exporturile să fie mai puțin competitive și duce la o presiune descendentă asupra profiturilor.

1.27 Contrar afirmațiilor susținătorilor săi, repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite poate avea, de fapt, costuri legate de conformare și cerințe de date intolerabile, deoarece informațiile ar trebui colectate despre întregul grup de întreprinderi multinaționale și prezentate în fiecare jurisdicție pe baza monedei și a regulilor contabile și fiscale ale respectivei jurisdicții. Astfel, documentația și cerințele de conformare pentru o aplicare a repartizării globale pe baza unei formule prestabilite ar fi, în general, mai împovărătoare decât în cadrul abordării entității separate a principiului valorii de piață. Costurile unei repartizări globale pe baza unei formule prestabilite ar fi amplificate și mai mult dacă nu toate țările ar putea conveni asupra componentelor formulei sau asupra modului în care sunt măsurate componentele.

1.28 De asemenea, ar apărea dificultăți în determinarea vânzărilor fiecărui membru și în evaluarea activelor (de exemplu, costul istoric față de valoarea de piață), în special în evaluarea imobilizărilor necorporale. Aceste dificultăți ar fi agravate de existența între jurisdicțiile fiscale a unor standarde contabile diferite și a mai multor monede. Standardele contabile din toate țările ar trebui să fie conforme pentru a ajunge la o măsură semnificativă a profitului pentru întregul grup multinațional de întreprinderi. Desigur, unele dintre aceste dificultăți, de exemplu evaluarea activelor și a imobilizărilor necorporale, există și în temeiul principiului valorii de piață, deși s-au înregistrat progrese semnificative în acest sens, în timp ce nu au fost prezentate soluții credibile în cadrul repartizării globale pe baza unei formule prestabilite.

1.29 Repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite ar avea ca efect impozitarea unui grup de întreprinderi multinaționale pe bază consolidată și, prin urmare, abandonează abordarea entității separate. În consecință, repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite nu poate, practic, să recunoască diferențe geografice importante, eficiențe separate ale întreprinderii și alți factori specifici unei întreprinderi sau subgrupuri din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale pe care pot juca în mod legitim un rol în determinarea împărțirii profiturilor între întreprinderi din diferite jurisdicții fiscale. Principiul valorii de piață, în schimb, recunoaște că o întreprindere asociată poate fi un centru separat de profit sau pierdere cu caracteristici individuale și, din punct de vedere economic, poate obține profit chiar și atunci când restul grupului de întreprinderi multinaționale înregistrează pierdere. Repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite nu este suficient de flexibilă pentru a ține cont în mod corespunzător de această posibilitate.

1.30 Prin ignorarea tranzacțiilor intragrup în scopul calculării profiturilor consolidate, repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite ar ridica întrebări cu privire la relevanța impunerii impozitelor reținute la sursă asupra

plăților transfrontaliere între membrii grupului și ar implica o respingere a unei serii de reguli încorporate în tratatele fiscale bilaterale.

1.31 Cu excepția cazului în care repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite include fiecare membru al unui grup de întreprinderi multinaționale, acesta trebuie să păstreze o regulă de entitate separată pentru interfața dintre acea parte a grupului care face obiectul repartizării globale pe baza unei formule prestabilite și restul grupului de întreprinderi multinaționale. Repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite nu a putut fi utilizată pentru a evalua tranzacțiile dintre grupul de repartizare globală pe baza unei formule prestabilite și restul grupului de întreprinderi multinaționale. Astfel, un dezavantaj clar al repartizării globale pe baza unei formule prestabilite este că nu oferă o soluție completă pentru alocarea profiturilor unui grup de întreprinderi multinaționale, cu excepția cazului în care repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite se aplică ținând cont de întregul grup de întreprinderi multinaționale. Acest exercițiu ar fi un angajament serios pentru o singură administrație fiscală, având în vedere dimensiunea și amploarea operațiunilor grupurilor mari de întreprinderi multinaționale și informațiile care ar fi necesare. Grupul de întreprinderi multinaționale ar fi, de asemenea, obligat, în orice caz, să țină o contabilitate separată pentru societățile care nu sunt membre ale grupului de întreprinderi multinaționale în scopuri de taxare, de repartizare globală pe baza unei formule prestabilite, dar care sunt încă întreprinderi asociate unuia sau mai multor membri ai grupului de întreprinderi multinaționale. De fapt, multe norme comerciale și contabile interne ar impune în continuare utilizarea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață (de exemplu, normele vamale), astfel încât, indiferent de dispozițiile fiscale, un contribuabil ar trebui să înregistreze în mod corespunzător fiecare tranzacție la prețuri în condițiile principiului valorii de piață.

C.3 Respingerea metodelor care nu se bazează pe principiul valorii de piață

1.32 Din motivele de mai sus, țările membre OCDE își reiterează sprijinul pentru consensul privind utilizarea principiului valorii de piață care a apărut de-a lungul anilor între țările membre și țările terțe și sunt de acord că alternativa teoretică la principiul valorii de piață reprezentat de repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite ar trebui respinsă.

D. Îndrumări pentru aplicarea principiului valorii de piață

D.1 Analiza de comparabilitate

D.1.1 Importanța analizei de comparabilitate și semnificația termenului „comparabil”

1.33 Aplicarea principiului valorii de piață se bazează, în general, pe o comparație a condițiilor dintr-o tranzacție controlată cu condițiile din tranzacțiile între întreprinderi independente. Pentru ca astfel de comparații să fie utile, caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale situațiilor comparate trebuie să fie suficient de comparabile. A fi comparabil înseamnă că niciuna dintre diferențele (dacă există) dintre situațiile comparate nu ar putea afecta în mod semnificativ condiția examinată în metodologie (de exemplu, prețul sau marja) sau că se pot face ajustări destul de precise pentru a elimina efectul oricărui astfel de diferențe. Pentru a determina gradul de comparabilitate, inclusiv ce ajustări sunt necesare pentru stabilirea acestuia, este necesară o înțelegere a modului în care întreprinderile independente evaluează potențialele tranzacții. Îndrumări detaliate privind efectuarea unei analize de comparabilitate sunt prezentate în Capitolul III.

1.34 Întreprinderile independente, atunci când evaluează termenii unei potențiale tranzacții, vor compara tranzacția cu celelalte opțiuni disponibile în mod realist pentru ele și vor intra în tranzacție numai dacă nu văd nicio alternativă care să fie în mod clar mai atractivă. De exemplu, este puțin probabil ca o întreprindere să accepte un preț oferit pentru produsul său de o întreprindere independentă dacă are cunoștință că alți clienți potențiali sunt dispuși să plătească mai mult în condiții similare. Acest punct este relevant pentru problema comparabilității, deoarece întreprinderile independente ar lua în considerare, în general, orice diferențe relevante din punct de vedere economic între opțiunile pe care le au la dispoziție în mod realist (cum ar fi diferențele în ceea ce privește nivelul de risc sau alți factori de comparabilitate discutați mai jos) atunci când evaluează aceste opțiuni. Prin urmare, atunci când fac comparațiile care rezultă din aplicarea principiului valorii de piață, administrațiile fiscale ar trebui să ia în considerare și aceste diferențe atunci când stabilesc dacă situațiile pot fi comparate și ce ajustări pot fi necesare pentru a obține comparabilitatea.

1.35 Toate metodele care aplică principiul valorii de piață pot fi legate de conceptul conform căruia întreprinderile independente iau în considerare opțiunile pe care le au la dispoziție și, atunci când compară o opțiune cu alta, iau în considerare orice diferențe între opțiuni care le-ar afecta în mod semnificativ valoarea. De exemplu, înainte de a cumpăra un produs la un anumit preț, întreprinderile independente ar trebui, în mod normal, să ia în

considerare dacă ar putea cumpăra același produs în termeni și condiții comparabile dar la un preț mai mic de la o altă entitate. Prin urmare, așa cum s-a discutat în Capitolul II, Partea a II-a, metoda prețului necontrolat comparabil compară o tranzacție controlată cu tranzacții necontrolate similare pentru a oferi o estimare directă a prețului cu care părțile ar fi fost de acord dacă ar fi recurs direct la o alternativă de piață la tranzacția controlată. Cu toate acestea, metoda devine un substitut mai puțin fiabil pentru tranzacțiile în condițiile principiului valorii de piață, atunci când nu toate caracteristicile acestor tranzacții necontrolate care afectează în mod semnificativ prețul perceput între întreprinderi independente sunt comparabile. În mod similar, metodele prețului de revânzare și cost plus compară marja de profit brută câștigată în tranzacția controlată cu marjele de profit brute câștigate în tranzacții similare necontrolate. Comparația oferă o estimare a marjei brute de profit pe care unadintre părți ar fi putut să o câștige dacă ar fi realizat același lucru pentru întreprinderile independente și, prin urmare, oferă o estimare a plății pe care partea respectivă ar fi solicitat-o, iar cealaltă parte ar fi fost dispusă să o plătească, în condițiile valorii de piață pentru îndeplinirea acestor funcții. Alte metode, așa cum s-a discutat în Capitolul II, Partea III, se bazează pe compararea indicatorilor profitului net (cum ar fi marjele de profit) între întreprinderile independente și cele asociate ca mijloc de estimare a profiturilor pe care una sau fiecare dintre întreprinderile asociate le-ar fi putut obține dacă ar fi tratat exclusiv cu întreprinderi independente și, prin urmare, plata pe care aceste întreprinderi ar fi solicitat-o în condițiile principiului valorii de piață pentru a le compensa pentru utilizarea resurselor lor în tranzacția controlată. În cazul în care există diferențe între situațiile comparate care ar putea afecta semnificativ comparația, trebuie făcute ajustări de comparabilitate, acolo unde este posibil, pentru a îmbunătăți fiabilitatea comparației. Prin urmare, în niciun caz veniturile medii neajustate din industrie nu pot stabili ele însele condițiile principiului valorii de piață.

1.36 După cum s-a menționat mai sus, la efectuarea acestor comparații, trebuie luate în considerare diferențele semnificative dintre tranzacțiile sau întreprinderile comparate. Pentru a stabili gradul de comparabilitate reală și apoi pentru a face ajustări adecvate pentru a stabili condițiile principiului valorii de piață (sau intervalul acestora), este necesar să se compare atributele tranzacțiilor sau întreprinderilor care ar afecta condițiile tranzacțiilor în condițiile principiului valorii de piață. Atributele sau „factorii de comparabilitate” care pot fi importanți la determinarea comparabilității includ caracteristicile proprietății sau serviciilor transferate, funcțiile îndeplinite de părți (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate), termenii contractuali, circumstanțele economice ale părților și strategiile de afaceri urmărite de părți. Acești factori de comparabilitate sunt discutați mai detaliat la Secțiunea D.1.2 de mai jos.

1.37 Măsura în care fiecare dintre acești factori contează în stabilirea comparabilității va depinde de natura tranzacției controlate și de metoda de stabilire a prețurilor adoptată. Pentru o discuție despre relevanța acestor

factori pentru aplicarea anumitor metode de stabilire a prețurilor, a se vedea considerentele acestor metode în Capitolul II.

D.1.2 Factori care determină comparabilitatea

1.38 Alineatul 1.36 se referă la cinci factori care sunt importanți în determinarea comparabilității. Ca parte a unui exercițiu de comparare, examinarea celor cinci factori de comparabilitate este prin natura sa dublă, și anume, include o examinare a factorilor care afectează tranzacțiile controlate ale contribuabilului și o examinare a factorilor care afectează tranzacțiile necontrolate. Atât natura tranzacției controlate, cât și metoda de stabilire a prețurilor de transfer adoptată (a se vedea Capitolul II pentru o discuție a metodelor de stabilire a prețurilor de transfer) ar trebui luată în considerare atunci când se evaluează importanța relativă a oricăror informații lipsă cu privire la posibilele comparabile, care pot varia de la caz la caz. Informațiile privind caracteristicile produsului ar putea fi mai importante dacă metoda aplicată este o metodă de preț necontrolat comparabilă decât dacă este o metodă tranzacțională de marjă netă. Dacă se poate presupune în mod rezonabil că diferența neajustată nu este de natură să aibă un efect semnificativ asupra comparabilității, tranzacția necontrolată în cauză nu ar trebui respinsă ca potențial comparabilă, în ciuda faptului că lipsesc unele informații.

D.1.2.1 Caracteristicile bunurilor sau serviciilor

1.39 Diferențele în caracteristicile specifice ale bunurilor sau serviciilor reprezintă adesea, cel puțin parțial, diferențele de valoare ale acestora pe piața liberă. Prin urmare, compararea acestor caracteristici poate fi utilă în determinarea comparabilității tranzacțiilor controlate și necontrolate. Caracteristicile care pot fi importante de luat în considerare includ următoarele: în cazul transferurilor de bunuri corporale, caracteristicile fizice ale bunurilor, calitatea și fiabilitatea acestora, precum și disponibilitatea și volumul furnizării; în cazul prestării de servicii, natura și amploarea serviciilor și în cazul bunurilor necorporale, forma tranzacției (de exemplu, licențiere sau vânzare), tipul de proprietate (de exemplu, brevet, marcă comercială sau know-how), durata și gradul de protecție și beneficiile anticipate din utilizarea proprietății.

1.40 În funcție de metoda prețurilor de transfer, acestui factor trebuie să i se acorde o pondere mai mare sau mai mică. Dintre metodele descrise în Capitolul II din prezentul Ghid OCDE, cerința privind comparabilitatea bunurilor sau serviciilor este cea mai strictă pentru metoda prețului necontrolat comparabil. În conformitate cu metoda prețului necontrolat comparabil, orice diferență semnificativă în caracteristicile bunurilor sau serviciilor poate avea un efect asupra prețului și ar necesita o ajustare adecvată (a se vedea, în special, alineatul 2.15). În conformitate cu metoda prețului de revânzare și metoda cost plus, este mai puțin probabil ca unele diferențe în caracteristicile bunurilor sau serviciilor să aibă un efect semnificativ asupra

marjei de profit brut sau a majorării costurilor (a se vedea în special alineatele 2.23 și 2.41). Diferențele în ceea ce privește caracteristicile bunurilor sau serviciilor sunt, de asemenea, mai puțin sesizabile în cazul metodelor tranzacționale de împărțire a profitului decât în cazul metodelor tradiționale de tranzacționare (a se vedea, în special, alineatul 2.69). Cu toate acestea, acest lucru nu înseamnă că problema comparabilității caracteristicilor bunurilor sau serviciilor poate fi ignorată atunci când se aplică aceste metode, deoarece este posibil ca diferențele de produs să implice sau să reflecte diferite funcții îndeplinite, active utilizate și/sau riscuri asumate de partea testată. Consultați alineatele 3.18-3.19 pentru o discuție despre noțiunea de parte (întreprindere) testată.

1.41 În practică, s-a observat că analizele de comparabilitate pentru metodele bazate pe indicatori de profit brut sau net pun adesea mai mult accent pe similaritățile funcționale decât pe similaritățile de produs. În funcție de faptele și circumstanțele cazului, poate fi acceptabilă extinderea domeniului de aplicare al analizei de comparabilitate pentru a include tranzacții necontrolate care implică produse diferite, dar în care sunt îndeplinite funcții similare. Cu toate acestea, acceptarea unei astfel de abordări depinde de efectele pe care diferențele de produs le au asupra fiabilității comparației și de disponibilitatea sau nu a unor date mai fiabile. Înainte de a extinde căutarea pentru a include un număr mai mare de tranzacții necontrolate potențial comparabile pe baza unor funcții similare întreprinse, ar trebui să se analizeze dacă astfel de tranzacții sunt susceptibile să ofere date comparabile fiabile pentru tranzacția controlată.

D.1.2.2 Analiza funcțională

1.42 În tranzacțiile dintre două întreprinderi independente, remunerația va reflecta, de obicei, funcțiile pe care le îndeplinește fiecare întreprindere (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate). Prin urmare, pentru a determina dacă tranzacțiile sau entitățile controlate și necontrolate sunt comparabile, este necesară o analiză funcțională. Această analiză funcțională urmărește identificarea și compararea activităților și responsabilităților semnificative din punct de vedere economic asumate, a activelor utilizate și ariscurilor asumate de părțile la tranzacții. În acest scop, poate fi utilă înțelegerea structurii și organizării grupului și a modului în care acestea influențează contextul în care își desfășoară activitatea contribuabilul. De asemenea, va fi relevant să se stabilească drepturile și obligațiile legale ale contribuabilului în îndeplinirea funcțiilor sale.

1.43 Funcțiile pe care contribuabilii și administrațiile fiscale ar putea fi nevoiți să le identifice și să le compare includ, de exemplu, proiectarea,

fabricarea, asamblarea, cercetarea și dezvoltarea, serviciile, achizițiile, distribuția, marketingul, publicitatea, transportul, finanțarea și gestionarea. Trebuie identificate principalele funcții îndeplinite de partea în cauză. Trebuie efectuate ajustări pentru orice diferențe semnificative față de funcțiile asumate de orice întreprinderi independente cu care este comparată partea respectivă. În timp ce o parte poate oferi un număr mare de funcții în raport cu cea a celeilalte părți la tranzacție, semnificația economică a acestor funcții în ceea ce privește frecvența, natura și valoarea lor pentru părțile respective la tranzacții este importantă.

1.44 Analiza funcțională ar trebui să ia în considerare tipul de active utilizate, cum ar fi instalațiile și echipamentele, utilizarea activelor necorporale de valoare, activele etc. și natura activelor utilizate, cum ar fi vechimea, valoarea de piață, locația, protecțiile dreptului de proprietate disponibile etc.

1.45 Tranzacțiile și entitățile controlate și necontrolate nu sunt comparabile dacă există diferențe semnificative în ceea ce privește riscurile asumate pentru care nu se pot face ajustări adecvate. Analiza funcțională este incompletă, cu excepția cazului în care riscurile semnificative asumate de fiecare parte au fost luate în considerare, deoarece asumarea sau alocarea riscurilor ar influența condițiile tranzacțiilor dintre întreprinderile asociate. De obicei, pe piața liberă, asumarea unui risc crescut ar fi, de asemenea, compensată de o creștere a rentabilității previzionate, deși rentabilitatea reală poate sau nu să crească în funcție de gradul în care riscurile sunt efectiv realizate.

1.46 Tipurile de riscuri care trebuie luate în considerare includ riscurile de piață, cum ar fi fluctuațiile costului de intrare și ale prețului de ieșire; riscurile de pierdere asociate cu investiția și utilizarea imobilizărilor corporale; riscurile de succes sau eșec al investițiilor în cercetare și dezvoltare; riscurile financiare, cum ar fi cele cauzate de variațiile cursului de schimb valutar și ale ratei dobânzii; riscurile de credit și așa mai departe.

1.47 Funcțiile exercitate (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) vor determina într-o oarecare măsură alocarea riscurilor între părți și, prin urmare, condițiile pe care fiecare parte le-ar aștepta în tranzacțiile în condițiile principiului valorii de piață. De exemplu, atunci când un distribuitor își asumă responsabilitatea pentru marketing și publicitate riscându-și propriile resurse în aceste activități, rentabilitatea preconizată a activității este, de obicei, proporțional mai mare, iar condițiile tranzacției ar fi diferite de cele în care distribuitorul acționează doar ca agent, fiind remunerat pentru costurile sale și primind venitul adecvat activității respective. În mod similar, un producător pe bază de contract sau un furnizor de cercetare pe bază de contract care nu își asumă niciun risc semnificativ s-ar aștepta, de obicei, doar la o rentabilitate limitată.

1.48 În conformitate cu discuția de mai jos în ceea ce privește termenii contractuali, se poate lua în considerare dacă o presupusă alocare a riscului este în concordanță cu natura economică a tranzacției. În acest sens, comportamentul părților ar trebui, în general, să fie considerat ca fiind cea mai bună dovadă cu privire la alocarea reală a riscului. Dacă, de exemplu, un producător vinde proprietăți unui distribuitor asociat din altă țară și contractul contribuabilului indică faptul că distribuitorul își asumă toate riscurile cursului de schimb în legătură cu această tranzacție controlată, dar prețul de transfer pare, de fapt, să fie ajustat astfel încât să izoleze distribuitorul de efectele mișcărilor cursului de schimb, atunci administrațiile fiscale ar putea dori să conteste presupusa alocare a riscului cursului de schimb pentru această tranzacție controlată.

1.49 Un factor suplimentar care trebuie luat în considerare în examinarea fondului economic al unei presupuse alocări a riscurilor este consecința unei astfel de alocări în tranzacții în condițiile principiului valorii de piață. În tranzacțiile în condițiile principiului valorii de piață, în general, este firesc ca părților să li se aloce o parte mai mare din acele riscuri asupra cărora au un control relativ maimare. De exemplu, să presupunem că societatea A încheie contracte de producție și expediere de bunuri către societatea B, iar nivelul de producție și expediere de bunuri trebuie să fie la latitudinea societății B. Într-un astfel de caz, este puțin probabil ca societatea A să fie de acord să își asume un risc substanțial de stoc, deoarece nu exercită niciun control asupra nivelului stocurilor, în timp ce, societatea B face acest lucru. Desigur, există multe riscuri, cum ar fi riscurile generale ale ciclului de afaceri, asupra cărora, de obicei, niciuna dintre părți nu deține un control semnificativ și care, prin urmare, în condițiile principiului valorii de piață, ar putea fi alocate uneia sau celeilalte părți la o tranzacție. Este necesară o analiză pentru a determina în ce măsură fiecare parte suportă astfel de riscuri în practică.

1.50 Atunci când se evaluează măsura în care o parte la o tranzacție suportă riscul valutar și/sau riscul ratei dobânzii, va fi necesar, în mod obișnuit, să se determine dacă contribuabilul și/sau grupul de întreprinderi multinaționale dispun de o strategie de afaceri care se ocupă de minimizarea sau gestionarea acestor riscuri. Acordurile de acoperire a riscurilor, contractele forward, opțiunile de vânzare (put) și cumpărare (call), swap-urile etc., atât extrabursiere, cât și cu scop special, sunt normale. Membrii unei întreprinderi multinaționale pot, de asemenea, să utilizeze operațiuni de acoperire a riscurilor cu alte întreprinderi asociate, în special în sectorul financiar. Dacă o parte care suportă un risc de piață semnificativ refuză să-și acopere expunerea, acest lucru poate reflecta o decizie că își va asuma riscul sau poate reflecta o decizie de acoperire a riscului de către o altă întreprindere din cadrul grupului multinațional de întreprinderi. Acestea sau alte strategii cu privire la acoperirea sau neacoperirea riscurilor, dacă nu sunt luate în considerare în analiza prețurilor de transfer, ar putea duce la o determinare

inexactă a profiturilor într-o anumită jurisdicție.

1.51 În unele cazuri, s-a susținut că lipsa relativă de acuratețe a analizei funcționale a posibilelor comparabile externe (astfel cum sunt definite la punctul 3.24) ar putea fi contrabalansată de dimensiunea eșantionului de date ale terților; cu toate acestea, cantitatea nu compensează calitatea slabă a datelor în producerea unei analize suficient de fiabile. A se vedea alineatele 3.2, 3.38 și 3.46.

D.1.2.3 Clauze contractuale

1.52 În tranzacțiile efectuate în condițiile principiului valorii de piață, termenii contractuali ai unei tranzacții definesc, în general, în mod explicit sau implicit, modul în care responsabilitățile, riscurile și beneficiile trebuie împărțite între părți. Ca atare, o analiză a termenilor contractuali ar trebui să facă parte din analiza funcțională discutată mai sus. Termenii unei tranzacții pot fi regăsiți și în corespondența/comunicările dintre părți, altele decât contractul scris. În cazul în care nu există clauze scrise, relațiile contractuale ale părților trebuie deduse din comportamentul lor și din principiile economice care guvernează, în general, relațiile dintre întreprinderile independente.

1.53 În tranzacțiile dintre întreprinderi independente, divergența de interes dintre părți asigură faptul că acestea vor urmări, în mod obișnuit, să respecte reciproc clauzele contractului și că clauzele contractuale vor fi ignorate sau modificate, în general, numai dacă este în interesul ambelor părți. Este posibil să nu existe aceeași divergență de interese în cazul întreprinderilor asociate și, prin urmare, este important să se examineze dacă comportamentul părților este conform cu clauzele contractului sau dacă comportamentul părților indică faptul că clauzele contractuale nu au fost respectate sau sunt fictive. În astfel de cazuri, este necesară o analiză suplimentară pentru a determina clauzele reale ale tranzacției.

1.54 În practică, informațiile privind clauzele contractuale ale tranzacțiilor necontrolate potențial comparabile pot fi limitate sau indisponibile, în special în cazul în care datele comparabile externe oferă baza pentru analiză. Importanța informațiilor care lipsesc în stabilirea comparabilității va diferi în funcție de tipul de tranzacție examinat și de metoda de stabilire a prețurilor de transfer aplicată, a se vedea alineatul 1.38. De exemplu, dacă tranzacția controlată este un acord de licență pentru exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală, iar metoda prețurilor de transfer este metoda prețurilor necontrolate comparabile, se poate presupune că informațiile privind clauzele contractuale cheie ale licențelor necontrolate, cum ar fi durata licenței, zona geografică, exclusivitatea etc., sunt esențiale pentru a evalua dacă astfel de licențe necontrolate oferă date comparabile fiabile pentru tranzacția controlată.

D.1.2.4 Circumstanțe economice

1.55 Prețurile în condițiile principiului valorii de piață pot varia de la o piață la alta, chiar și pentru tranzacțiile care implică aceleași proprietăți sau servicii; prin urmare, pentru a obține comparabilitatea, este necesar ca piețele pe care operează întreprinderile independente și asociate să nu prezinte diferențe care să aibă un efect semnificativ asupra prețului sau să se poată face ajustări adecvate. Ca un prim pas, este esențial să se identifice piața sau piețele relevante, luând în considerare bunurile sau serviciile de substituție disponibile. Circumstanțele economice care pot fi relevante pentru determinarea comparabilității pieței includ localizarea geografică; dimensiunea piețelor; amploarea concurenței pe piețe și pozițiile concurențiale relative ale cumpărătorilor și vânzătorilor; disponibilitatea (riscul aferent) bunurilor și serviciilor de substituție; nivelurile ofertei și cererii de pe piață în ansamblu și în anumite regiuni, dacă este relevant; puterea de cumpărare a consumatorilor; natura și amploarea reglementărilor guvernamentale ale pieței; costurile de producție, inclusiv costurile terenurilor, ale forței de muncă și capitalului; costurile de transport; tipul de comerț (de exemplu, cu amănuntul sau cu ridicata); data și ora tranzacțiilor; și așa mai departe. Faptele și circumstanțele cazului particular vor determina dacă diferențele dintre circumstanțele economice au un efect semnificativ asupra prețului și dacă pot fi efectuate ajustări suficiente de precizie pentru a elimina efectele unor astfel de diferențe, a se vedea alineatul 1.38.

1.56 Existența unui ciclu (economic, de afaceri sau de produs) este una dintre circumstanțele economice care pot afecta comparabilitatea. A se vedea alineatul 3.77 în legătură cu utilizarea datelor pe mai mulți ani în cazul în care există cicluri.

1.57 Piața geografică este o altă circumstanță economică care poate afecta comparabilitatea. Identificarea pieței relevante este o chestiune implicită. Pentru o serie de industrii, piețele regionale mari care cuprind două sau mai multe țări se pot dovedi a fi relativ omogene, în timp ce pentru altele, diferențele dintre piețele interne (sau chiar pe piețele interne) sunt foarte mari.

1.58 În cazurile în care tranzacții controlate similare sunt efectuate de un grup de întreprinderi multinaționale în mai multe țări și în care circumstanțele economice din aceste țări sunt în mod rezonabil omogene, poate fi oportun ca acest grup de întreprinderi multinaționale să se bazeze pe o analiză de comparabilitate în mai multe țări pentru a-și susține politica de prețuri de transfer față de acest grup de țări. Dar există, de asemenea, numeroase situații în care un grup de întreprinderi multinaționale oferă game de produse sau servicii net diferite în fiecare țară și/sau îndeplinește funcții net diferite în fiecare dintre aceste țări (utilizând active semnificativ diferite și asumându-și riscuri semnificativ diferite) și/sau în care strategiile sale de afaceri și/sau circumstanțele economice se dovedesc a fi net diferite. În aceste din urmă

situații, recurgerea la o abordare multiplă poate reduce fiabilitatea.

D.1.2.5 Strategii comerciale

1.59 Strategiile comerciale trebuie, de asemenea, analizate pentru a determina comparabilitatea în scopul stabilirii prețurilor de transfer. Strategiile comerciale iau în considerare multe aspecte ale unei întreprinderi, cum ar fi inovarea și dezvoltarea de noi produse, gradul de diversificare, aversiunea față de risc, evaluarea schimbărilor politice, introducerea legislației muncii existente și planificate, durata acordurilor și alți factori care influențează desfășurarea zilnică a activității. Astfel de strategii de afaceri ar putea fi luate în considerare la determinarea comparabilității tranzacțiilor și întreprinderilor controlate și necontrolate.

1.60 Strategiile comerciale ar putea include, de asemenea, scheme de penetrare a pieței. Un contribuabil care dorește să pătrundă pe o piață sau să-și mărească cota de piață ar putea percepe temporar un preț pentru produsul său care este mai mic decât prețul perceput pentru alte produse comparabile de pe aceeași piață. În plus, un contribuabil care dorește să intre pe o piață nouă sau să-și extindă (sau să-și protejeze) cota de piață ar putea suporta temporar costuri mai mari (de exemplu, din cauza costurilor de înființare sau a eforturilor sporite de marketing) și, prin urmare, să atingă niveluri de profit mai scăzute decât alți contribuabili care operează pe aceeași piață.

1.61 Problemele specifice cadrului temporal pot pune probleme deosebite administrațiilor fiscale atunci când evaluează dacă un contribuabil urmează o strategie comercială care îl diferențiază de alte întreprinderi cu care ar putea fi comparat. Unele strategii comerciale, cum ar fi cele care implică pătrunderea pe piață sau extinderea cotei de piață, implică reduceri ale profiturilor curente ale contribuabilului în anticiparea profiturilor viitoare crescute. În cazul în care, în viitor, aceste profituri crescute nu se materializează deoarece strategia comercială pretinsă nu a fost urmată efectiv de contribuabil, constrângerile legale pot împiedica reexaminarea exercițiilor financiare anterioare de către administrațiile fiscale. Cel puțin parțial din acest motiv, administrațiile fiscale ar putea dori să supună chestiunea strategiilor de afaceri unui control special.

1.62 Atunci când se evaluează dacă un contribuabil a urmat o strategie de afaceri care a scăzut temporar profiturile în schimbul unor profituri mai mari pe termen lung, ar trebui luați în considerare mai mulți factori. Administrațiile fiscale ar trebui să examineze comportamentul părților pentru a determina dacă acesta este în concordanță cu strategia comercială pretinsă.

De exemplu, dacă un producător percepe distribuitorului asociat un preț sub prețul pieței ca parte a unei strategii de penetrare a pieței, economiile de costuri pentru distribuitor se pot reflecta în prețul perceput clienților distribuitorului sau în cheltuielile mai mari de penetrare a pieței suportate de distribuitor. O strategie de pătrundere pe piață a unui grup de întreprinderi multinaționale ar putea fi pusă în aplicare de către producător sau de către distribuitor, acționând separat de producător (iar costul rezultat ar putea fi suportat de oricare dintre aceștia). În plus, eforturile neobișnuit de intense de marketing și publicitate ar însoți adesea o strategie de pătrundere pe piață sau de extindere a cotei de piață. Un alt factor de luat în considerare este dacă natura relației dintre părțile la tranzacția controlată este în concordanță cu suportarea de către contribuabil a costurilor strategiei comerciale. De exemplu, în tranzacțiile în condițiile principiului valorii de piață, o întreprindere care acționează exclusiv ca agent de vânzări cu responsabilitate redusă sau deloc pentru dezvoltarea pieței pe termen lung nu ar suporta, în general, costurile unei strategii de penetrare a pieței. În cazul în care o întreprindere a întreprins activități de dezvoltare a pieței pe propriul risc și sporește valoarea unui produs printr-o marcă sau denumire comercială sau crește fondul comercial asociat produsului, această situație ar trebui să se reflecte în analiza funcțiilor în scopul stabilirii comparabilității.

1.63 Un aspect suplimentar supus analizei este dacă există o așteptare plauzibilă că respectarea strategiei de afaceri va produce suficient randament pentru a-și justifica costurile într-o perioadă de timp care ar fi acceptabilă într-un acord de valoare de piață. Este recunoscut faptul că o strategie comercială, cum ar fi pătrunderea pe piață, poate eșua, iar eșecul în sine nu permite ca strategia să fie ignorată în scopul stabilirii prețurilor de transfer. Cu toate acestea, dacă un astfel de rezultat preconizat nu era plauzibil la momentul tranzacției sau dacă strategia comercială nu are succes, dar totuși este continuată dincolo de ceea ce ar accepta o întreprindere independentă, natura de valoare de piață a strategiei comerciale poate fi îndoielnică. Pentru a determina perioada de timp pe care o întreprindere independentă ar accepta-o, administrațiile financiare ar putea dori să ia în considerare dovezi ale strategiilor comerciale evidente în țara în care se desfășoară strategia comercială. În cele din urmă, cu toate acestea, cel mai important aspect supus analizei este dacă strategia în cauză ar putea fi în mod plauzibil de așteptat să se dovedească profitabilă în viitorul apropiat (recunoscând în același timp că strategia ar putea eșua) și că o parte care operează în condițiile principiului valorii de piață ar fi fost pregătită să sacrifice profitabilitatea pentru o perioadă similară în astfel de circumstanțe economice și condiții concurențiale.

D.2 *Recunoașterea tranzacțiilor efective efectuate*

1.64 Examinarea de către administrația fiscală a unei tranzacții controlate în mod obișnuit ar trebui să se bazeze pe tranzacția efectuată efectiv de întreprinderile asociate, așa cum a fost structurată de acestea, utilizând metodele aplicate de contribuabil în măsura în care acestea sunt în concordanță cu metodele descrise în Capitolul II. În alte cazuri decât cele excepționale, administrația fiscală nu trebuie să ignore tranzacțiile efective sau să le substituie cu alte tranzacții. Restructurarea tranzacțiilor comerciale legitime ar fi un exercițiu complet arbitrar a cărui inechitate ar putea fi agravată de dubla impunere creată în cazul în care cealaltă administrație fiscală nu împărtășește aceleași opinii cu privire la modul în care ar trebui structurată tranzacția.

1.65 Cu toate acestea, există două situații deosebite în care, în mod excepțional, poate fi atât adecvat, cât și legitim ca o administrație fiscală să ia în considerare nerespectarea structurii adoptate de un contribuabil la încheierea unei tranzacții controlate. Prima situație apare atunci când fondul economic al unei tranzacții diferă de forma acesteia. Într-un astfel de caz, administrația fiscală poate să nu ia în considerare definirea tranzacției de către părți și să o redefinească în conformitate cu fondul său. Un exemplu al acestei circumstanțe ar fi o investiție într-o întreprindere asociată sub formă de datorie purtătoare de dobândă atunci când, în condițiile principiului valorii de piață, având în vedere circumstanțele economice ale societății împrumutate, investiția nu ar fi de așteptat să fie structurată în acest fel. În acest caz, ar putea fi adecvat pentru ca o administrație fiscală să definească investiția în conformitate cu substanța sa economică, astfel încât împrumutul să poată fi tratat ca o subscriere de capital. A doua situație apare atunci când, în timp ce forma și fondul tranzacției sunt aceleași, acordurile realizate în legătură cu tranzacția, privite în totalitatea lor, diferă de cele care ar fi fost adoptate de întreprinderi independente care se comportă într-o manieră rațională din punct de vedere comercial, iar structura reală împiedică practic administrația fiscală să determine un preț de transfer adecvat. Un exemplu al acestei circumstanțe ar fi vânzarea în baza unui contract pe termen lung, plătind suma globală pentru accesul nelimitat la drepturile de proprietate intelectuală care rezultă din cercetările viitoare desfășurate pe toată durata contractului (așa cum este indicat la alineatul 1.11). Deși în acest caz poate fi adecvată respectarea tranzacției ca transfer de proprietate comercială, ar fi totuși potrivit ca o administrație fiscală să armonizeze termenii respectivului transfer în întregime (și nu doar prin referire la prețuri) cu cei care ar fi fost de așteptat în mod rezonabil dacă transferul de proprietate ar fi făcut obiectul unei tranzacții între întreprinderi independente. Astfel, în cazul descris mai sus, ar putea fi oportun ca administrația fiscală, de exemplu, să ajusteze condițiile acordului într-o manieră rațională din punct de vedere comercial, ca fiind un acord de cercetare continuă.

1.66 În ambele cazuri descrise mai sus, caracterul tranzacției poate deriva

din relația dintre părți, mai degrabă decât să fie determinat de condițiile comerciale normale și poate fi structurat de contribuabil pentru a evita sau a minimiza impozitul. În astfel de cazuri, totalitatea clauzelor sale ar fi rezultatul unei condiții care nu ar fi fost îndeplinită dacă părțile ar fi fost angajate în tranzacții în condițiile principiului valorii de piață. Articolul 9 ar permite astfel o ajustare a condițiilor pentru a reflecta cele pe care părțile le-ar fi atins dacă tranzacția ar fi fost structurată în conformitate cu realitatea economică și comercială a părților care tranzacționează în condițiile principiului valorii de piață.

1.67 Întreprinderile asociate sunt în măsură să încheie o varietate mult mai mare de contracte și acorduri decât întreprinderile independente, deoarece conflictul normal de interese care ar exista între părțile independente este adesea absent. Întreprinderile asociate pot și încheie frecvent acorduri de natură specifică care nu sunt sau sunt foarte rar întâlnite între părți independente. Acest lucru se poate face din diverse motive economice, juridice sau fiscale, în funcție de circumstanțele dintr-un anumit caz. În plus, contractele din cadrul unei întreprinderi multinaționale ar putea fi destul de ușor modificate, suspendate, extinse sau reziliate în conformitate cu strategiile generale ale întreprinderii multinaționale în ansamblu, iar astfel de modificări pot fi chiar efectuate retroactiv. În astfel de cazuri, administrațiile fiscale ar trebui să determine ce realitate de fond se află în spatele unui acord contractual pentru a se aplica principiului valorii de piață.

1.68 În plus, administrațiile fiscale pot considera util să se refere la tranzacții structurate alternativ între întreprinderi independente pentru a determina dacă tranzacția controlată, așa cum este structurată, satisface principiul valorii de piață. Dacă probele dintr-o anumită tranzacție alternativă pot fi luate în considerare, depinde de faptele și împrejurările cazului respectiv, inclusiv de numărul și acuratețea ajustărilor necesare pentru a ține cont de diferențele dintre tranzacția controlată și cea alternativă și calitatea oricărui alte dovezi care sunt disponibile.

1.69 Diferența dintre restructurarea tranzacției controlate analizate care, așa cum s-a menționat mai sus, este în general inadecvată și utilizarea tranzacțiilor structurate alternativ ca tranzacții necontrolate comparabile este demonstrată în exemplul următor. Să presupunem că un producător vinde bunuri unui distribuitor controlat situat într-o altă țară și distribuitorul acceptă toate riscurile valutare asociate acestor tranzacții. Să presupunem, de asemenea, că tranzacțiile similare dintre producătorii independenți și distribuitori sunt structurate diferit prin faptul că producătorul, și nu distribuitorul, suportă toate riscurile valutare. Într-un astfel de caz, administrația fiscală nu ar trebui să ignore presupusa alocare a riscului de către contribuabilul controlat, cu excepția cazului în care există motive întemeiate să se îndoiască de fondul economic al asumării riscului valutar de către distribuitorul controlat. Faptul că o întreprindere independentă nu își structurează tranzacțiile într-un anumit mod ar putea fi un motiv pentru a

examina mai îndeaproape logica economică a structurii, dar nu ar fi determinant. Cu toate acestea, tranzacțiile necontrolate care implică o alocare structurată diferită a riscului valutar ar putea fi utile în stabilirea prețului tranzacției controlate, poate folosind metoda prețului necontrolat comparabil dacă s-ar putea face ajustări suficient de precise ale prețurilor acestora pentru a reflecta diferența în structura tranzacțiilor.

D.3 Pierderi

1.70 Atunci când o întreprindere asociată realizează în mod constant pierderi dar grupul de întreprinderi multinaționale, în ansamblu, este profitabil, faptele ar putea declanșa o analiză specială a problemelor legate de prețurile de transfer. Desigur, întreprinderile asociate, la fel ca și întreprinderile independente, pot suporta pierderi reale fie din cauza costurilor ridicate de înființare, a condițiilor economice nefavorabile, a ineficiențelor, fie din alte motive comerciale întemeiate. Cu toate acestea, o întreprindere independentă nu ar fi pregătită să tolereze pierderi care continuă pe termen nelimitat. O întreprindere independentă care se confruntă cu pierderi recurente va înceta în cele din urmă să desfășoare activitatea în astfel de condiții. În schimb, o întreprindere asociată care înregistrează pierderi își poate continua activitatea dacă afacerea este benefică pentru grupul de întreprinderi multinaționale în ansamblu.

1.71 Faptul că o întreprindere care înregistrează pierderi face afaceri cu membrii profitabili ai grupului său de întreprinderi multinaționale poate sugera contribuabililor sau administrațiilor fiscale că prețurile de transfer ar trebui examinate. Este posibil ca acea întreprindere care înregistrează pierderi să nu primească o remunerație adecvată din partea grupului de întreprinderi multinaționale din care face parte în raport cu beneficiile obținute din activitățile sale. De exemplu, un grup de întreprinderi multinaționale poate avea nevoie să producă o gamă completă de produse și/sau servicii pentru a rămâne competitiv și pentru a realiza un profit global, dar unele dintre liniile de produse individuale pot pierde în mod regulat venituri. Un membru al grupului multinațional de întreprinderi ar putea înregistra pierderi consistente, deoarece produce toate produsele generatoare de pierderi, în timp ce alți membri produc produsele generatoare de profit. O întreprindere independentă arefectua un astfel de serviciu numai dacă ar fi remunerată în mod adecvat printr-un comision de servicii. Prin urmare, o modalitate de a aborda acest tip de problemă a prețurilor de transfer ar fi să se considere că acea întreprindere care înregistrează pierderi primește același tip de comision pentru servicii pe care o întreprindere independentă l-ar primi în conformitate cu principiul valorii de piață.

1.72 Un factor care trebuie luat în considerare în analiza pierderilor este faptul că strategiile comerciale pot diferi de la un grup multinațional de întreprinderi la altul din cauza unei varietăți de motive istorice, economice și culturale. Pierderile recurente pentru o perioadă rezonabilă pot fi justificate,

în unele cazuri, de o strategie de afaceri pentru a stabili prețuri deosebit de scăzute pentru a pătrunde pe piață. De exemplu, un producător poate reduce prețurile bunurilor sale, chiar până la pierderi temporare, pentru a intra pe noi piețe, pentru a-și crește cota de piață existentă, pentru a introduce noi produse sau servicii sau pentru a descuraja potențialii concurenți. Cu toate acestea, ar trebui să se aștepte la prețuri deosebit de scăzute numai pentru o perioadă limitată, cu obiectivul specific de îmbunătățire a profitului pe termen lung. În cazul în care strategia de stabilire a prețurilor continuă după o perioadă rezonabilă, poate fi adecvată o ajustare a prețurilor de transfer, în special în cazul în care date comparabile pe mai mulți ani arată că pierderile au fost suportate pentru o perioadă mai lungă decât cea care afectează întreprinderile independente comparabile. În plus, administrațiile fiscale nu ar trebui să accepte prețuri deosebit de scăzute (de exemplu, stabilirea prețurilor la costuri minime într-o situație de subutilizare a capacității de producție) ca prețuri în condițiile principiului valorii de piață, cu excepția cazului în care se poate aștepta ca întreprinderile independente să fi determinat prețurile într-un mod comparabil.

D.4 Efectul politicilor guvernamentale

1.73 Există unele circumstanțe în care un contribuabil va considera că un preț în condițiile principiului valorii de piață trebuie ajustat pentru a ține cont de intervențiile guvernamentale, cum ar fi controlul prețurilor (chiar și reduceri de prețuri), controlul ratei dobânzii, controale asupra plăților pentru servicii sau comisioane de gestionare, controale asupra plății redevențelor, subvenții pentru anumite sectoare, controlul schimburilor valutare, taxe antidumping sau politica cursului de schimb valutar. Ca regulă generală, aceste intervenții guvernamentale ar trebui tratate drept condiții ale pieței din țara respectivă, iar în cursul obișnuit ar trebui să fie luate în considerare la evaluarea prețului de transfer al contribuabilului pe piața respectivă. Întrebarea prezentată în continuare este dacă, în lumina acestor condiții, tranzacțiile efectuate de entitățile controlate sunt în concordanță cu tranzacțiile între întreprinderi independente.

1.74 O problemă care apare este determinarea stadiului în care un control al prețurilor afectează prețul unui produs sau serviciu. Adesea, impactul direct va fi asupra prețului final pentru consumator, dar poate exista totuși un impact asupra prețurilor plătite în etapele anterioare livrării de bunuri pe piață. În practică, întreprinderile multinaționale nu pot face nicio ajustare a prețurilor lor de transfer pentru a ține cont de astfel de controale, ci vor lăsa vânzătorul final să sufere orice reducere a profitului care poate apărea sau pot percepe prețuri care împart oarecum povara între vânzătorul final și furnizorul intermediar. Ar trebui să se analizeze dacă un furnizor independent ar împărți sau nu

costurile cu controlul prețurilor și dacă o întreprindere independentă ar căuta linii de produse și oportunități de afaceri alternative. În acest sens, este puțin probabil ca o întreprindere independentă să fie pregătită să producă, să distribuie sau să furnizeze în alt mod produse sau servicii în condiții care să nu îi permită niciun profit. Cu toate acestea, este destul de evident că o țară care exercită controlul prețurilor trebuie să țină cont de faptul că acest control va afecta profiturile care ar putea fi realizate de întreprinderile care vând bunuri supuse acestor controale.

1.75 O problemă specială apare atunci când o țară împiedică sau „blochează” plata unei sume care este datorată de o întreprindere asociată alteia sau care, în cadrul unui acord de valoare de piață, ar fi percepută de la o întreprindere asociată alteia. De exemplu, controalele de schimb valutar pot împiedica în mod eficient o întreprindere asociată să transfere plăți de dobânzi în străinătate pentru un împrumut acordat de o altă întreprindere asociată situată într-o altă țară. Această situație poate fi tratată diferit de cele două țări implicate: țara debitorului poate considera sau nu dobânda netransferată ca fiind plătită, iar țara creditorului poate sau nu să considere creditorul ca fiind cel care a primit dobânda. Ca regulă generală, în cazul în care intervenția statului se aplică în mod egal tranzacțiilor între întreprinderi asociate și tranzacțiilor între întreprinderi independente (atât în drept, cât și în fapt), abordarea acestei probleme în cazul în care apare între întreprinderi asociate ar trebui să fie aceeași în scopuri fiscale cu cea adoptată pentru tranzacțiile între întreprinderi independente. În cazul în care intervenția guvernului se aplică numai tranzacțiilor dintre întreprinderile asociate, nu există o soluție simplă la această problemă. Poate o modalitate de abordare a problemei ar fi aplicarea principiului valorii de piață, considerând intervenția drept o condiție care afectează termenii tranzacției. Tratatetele pot aborda în mod specific abordările disponibile partenerilor prin tratat în cazul în care există astfel de circumstanțe.

1.76 O dificultate în această analiză este că, adesea, întreprinderile independente pur și simplu nu ar intra într-o tranzacție în care plățile au fost blocate. O întreprindere independentă s-ar putea găsi ocazional într-o asemenea situație, cel mai probabil deoarece intervenția guvernului a survenit ulterior momentului în care a început relația contractuală. Dar pare puțin probabil ca o întreprindere independentă să se supună de bună voie unui risc substanțial de neplată pentru produsele sau serviciile prestate prin încheierea unui acord atunci când intervențiile guvernamentale severe existau deja, cu excepția cazului în care proiecțiile de profit sau randamentul anticipat din strategia de afaceri propusă de întreprinderea independentă sunt suficiente pentru a-i oferi o rată acceptabilă de rentabilitate, în ciuda existenței intervenției guvernamentale care ar putea afecta plata.

1.77 Deoarece este posibil ca întreprinderile independente să nu se angajeze într-o tranzacție care face obiectul intervențiilor guvernamentale, nu este clar cum ar trebui să se aplice principiul valorii de piață. O posibilitate este de a considera plata ca fiind efectuată între întreprinderile asociate, presupunând că o întreprindere independentă într-o situație similară ar fi insistat asupra plății prin alte mijloace. Această abordare ar trata partea căreia i se datorează plata blocată ca prestând un serviciu pentru grupul de întreprinderi independente. O abordare alternativă care poate fi disponibilă în unele țări ar fi amânarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor relevante ale contribuabilului. Cu alte cuvinte, părții căreia i se datora această plată blocată nu i s-ar permite să-și deducă cheltuieli precum costurile suplimentare de finanțare până la efectuarea plății blocate. Preocuparea administrațiilor fiscale în aceste situații reprezintă, în principal, bazele lor de impozitare respective. Dacă o întreprindere asociată solicită o deducere în calculele sale fiscale pentru o plată blocată, atunci ar trebui să existe venituri corespunzătoare celorlalte părți. În orice caz, unui contribuabil nu ar trebui să i se permită să trateze plățile blocate datorate de o întreprindere asociată în mod diferit față de plățile blocate datorate de o întreprindere independentă.

D.5 Utilizarea valorilor în vamă

1.78 Principiul valorii de piață este aplicat, în linii mari, de multe administrații vamale ca principiu de comparație între valoarea atribuibilă mărfurilor importate de întreprinderile asociate, care poate fi afectată de relația specială dintre acestea, și valoarea pentru mărfuri similare importate de întreprinderi independente. Cu toate acestea, este posibil ca scopurile metodelor de evaluare pentru vamă să nu fie aliniate la metodele recunoscute ale OCDE de stabilire a prețurilor de transfer. Acestea fiind spuse, evaluările vamale pot fi utile administrațiilor fiscale în analiza caracterului de valoare de piață al unui preț de transfer al tranzacției controlate și viceversa. În special, funcționarii vamali pot avea informații la zi cu privire la tranzacție care sunt relevante în scopul stabilirii prețurilor de transfer, în special dacă sunt pregătite de contribuabil, în timp ce autoritățile fiscale pot avea documentația prețurilor de transfer care oferă informații detaliate cu privire la circumstanțele tranzacției.

1.79 Contribuabilii pot avea stimulente concurente în stabilirea valorilor în scopuri vamale și fiscale. În general, un contribuabil care importă bunuri poate fi interesat să stabilească un preț scăzut pentru tranzacție în scopuri vamale, astfel încât taxa vamală impusă să fie scăzută. (Ar putea exista considerente similare cu privire la taxa pe valoarea adăugată, impozitele pe vânzări și accizele.) Cu toate acestea, în scopuri fiscale, un preț mai mare plătit pentru aceleași bunuri ar crește costurile deductibile în țara importatoare (deși acest lucru ar crește și veniturile din vânzări ale vânzătorului în țara de export). Cooperarea dintre administrațiile fiscală și vamală dintr-o țară în vederea

analizei prețurilor de transfer devine din ce în ce mai frecventă, ceea ce ar trebui să contribuie la reducerea numărului de cazuri în care evaluările în vamă sunt considerate inacceptabile în scopuri fiscale sau invers. O mai mare cooperare în domeniul schimbului de informații ar fi deosebit de utilă și nu ar trebui să fie dificil de realizat în țările care au deja administrații integrate pentru taxe și impozite și pentru taxele vamale. Țările care au administrații separate ar putea dori să ia în considerare modificarea regulilor privind schimbul de informații, astfel încât informațiile să poată circula mai ușor între diferitele administrații.

Capitolul II

Metode de stabilire a prețurilor de transfer

Partea I: Selectarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer

A. Selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în funcție de circumstanțele cazului

2.1 Părțile II și III ale acestui capitol descriu „metodele tranzacționale tradiționale” și „metodele tranzacționale bazate pe profit” care pot fi utilizate pentru a stabili dacă condițiile impuse în relațiile comerciale sau financiare dintre întreprinderile asociate sunt în concordanță cu principiul valorii de piață. Metodele tranzacționale tradiționale sunt metoda prețului necontrolat comparabil sau metoda CUP, metoda prețului de revânzare și metoda cost plus. Metodele tranzacționale bazate pe profit sunt metoda tranzacțională a marjei nete și metoda tranzacțională de împărțire a profitului.

2.2 Selectarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer are întotdeauna ca scop găsirea celei mai potrivite metode pentru un anumit caz. În acest scop, procesul de selecție ar trebui să țină seama de punctele forte și punctele slabe ale metodelor recunoscute de OCDE; adecvarea metodei luate în considerare având în vedere natura tranzacției controlate, determinată în special printr-o analiză funcțională; disponibilitatea unor informații fiabile (în special privind comparabilele necontrolate) necesare pentru a aplica metoda selectată și/sau alte metode și gradul de comparabilitate între tranzacțiile controlate și necontrolate, inclusiv fiabilitatea ajustărilor de comparabilitate care pot fi necesare pentru a elimina diferențele semnificative dintre acestea. Nicio metodă nu este perfectă în orice situație posibilă și nici nu este necesar să se demonstreze că o anumită metodă nu este potrivită în circumstanțele date.

2.3 Metodele tranzacționale tradiționale sunt considerate cel mai direct mijloc de a stabili dacă condițiile relațiilor comerciale și financiare dintre întreprinderile asociate sunt bazate pe principiul valorii de piață. Lucru se datorează faptului că orice diferență în prețul unei tranzacții controlate față de prețul unei tranzacții necontrolate comparabile poate fi în mod normal urmărită direct în relațiile comerciale și financiare realizate sau impuse între întreprinderi, iar condițiile principiului valorii de piață pot fi stabilite prin înlocuirea directă a prețului din tranzacția necontrolată comparabilă cu prețul tranzacției controlate. Prin urmare, în cazul în care, ținând seama de criteriile descrise la punctul 2.2, o metodă tranzacțională tradițională și o metodă tranzacțională bazată pe profit pot fi aplicate într-un mod la fel de fiabil, metoda tranzacțională tradițională este preferabilă metodei tranzacționale bazate pe profit. În plus, în cazul în care, ținând seama de criteriile descrise la punctul 2.2, metoda prețului necontrolat comparabil (CUP) și o altă metodă de stabilire a prețurilor de transfer pot fi aplicate într-un mod la fel de fiabil, trebuie preferată metoda CUP. Consultați alineatele 2.13-2.20 pentru o discuție despre metoda CUP.

2.4 Există situații în care metodele tranzacționale bazate pe profit se dovedesc a fi mai adecvate decât metodele tranzacționale tradiționale. De exemplu, cazurile în care fiecare dintre părți aduce contribuții valoroase și unice în legătură cu tranzacția controlată sau în care părțile se angajează în activități foarte integrate, pot face o împărțire a profitului tranzacțional mai adecvată decât o metodă unilaterală. Ca un alt exemplu, în cazul în care nu există sau sunt disponibile publicului informații de încredere privind marja brută a terților, metodele tranzacționale tradiționale ar putea fi dificil de aplicat în alte cazuri decât cele în care există date comparabile interne, iar o metodă tranzacțională bazată pe profit ar putea fi cea mai potrivită metodă având în vedere disponibilitatea informațiilor.

2.5 Cu toate acestea, nu este adecvat să se aplice o metodă tranzacțională bazată pe profit doar pentru că datele referitoare la tranzacțiile necontrolate sunt dificil de obținut sau incomplete în una sau mai multe privințe. Aceleași criterii enumerate la punctul 2.2 care au fost utilizate pentru a ajunge la concluzia inițială că niciuna dintre metodele tranzacționale tradiționale nu ar putea fi aplicată în mod adecvat în aceste situații trebuie luate în considerare din nou în evaluarea aplicabilității metodei tranzacționale bazate pe profit.

2.6 Metodele care se bazează pe profit pot fi acceptate numai în măsura în care sunt compatibile cu articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE, în special în ceea ce privește comparabilitatea. Acest lucru se realizează prin aplicarea metodelor într-un mod care să aproximeze stabilirea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață. Aplicarea principiului valorii de piață se bazează, în general, pe o comparație a prețului, marjei sau profiturilor din anumite tranzacții controlate cu prețul, marja sau profiturile din tranzacții comparabile între întreprinderi independente. În cazul unei metode

tranzacționale de împărțire a profitului, se bazează pe o aproximare a împărțirii profiturilor pe care întreprinderile s-ar fi așteptat să le realizeze prin implicarea în tranzacție(tranzacții) (a se vedea alineatul 2.108).

2.7 În nici o situație, metodele tranzacționale bazate pe profit nu trebuie utilizate în așa fel încât să ducă la o supraimpozitare a întreprinderilor doar pentru că acestea realizează profituri mai mici decât media, sau la o subimpozitare a întreprinderilor care realizează profituri mai mari decât media. Principiul valorii de piață nu justifică impunerea unui impozit suplimentar întreprinderilor ce au un succes inferior mediei sau, invers, subimpozitarea întreprinderilor care au un succes peste medie, atunci când motivul succesului sau al lipsei acestuia poate fi atribuit unor factori comerciali.

2.8 Îndrumările de la punctul 2.2 conform cărora selectarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer vizează întotdeauna găsirea celei mai potrivite metode pentru fiecare caz în parte nu înseamnă că toate metodele de stabilire a prețurilor de transfer ar trebui analizate în profunzime sau testate în fiecare caz pentru a ajunge la selectarea celei mai potrivite metode. Ca o chestiune de bună practică, selectarea celei mai potrivite metode și comparabile ar trebui să fie evidențiată și poate face parte dintr-un proces tipic de căutare, așa cum este propus la alineatul 3.4.

2.9 În plus, grupurile de întreprinderi multinaționale își păstrează libertatea de a aplica metode care nu sunt descrise în prezentul Ghid (denumite în continuare „alte metode”) pentru a stabili prețurile, cu condiția ca aceste prețuri să respecte principiul valorii de piață în conformitate cu prezentul Ghid OCDE. Cu toate acestea, astfel de alte metode nu ar trebui utilizate în locul metodelor recunoscute de OCDE, în cazul în care acestea din urmă sunt mai adecvate faptelor și circumstanțelor cazului. În cazurile în care se utilizează alte metode, selectarea acestora ar trebui să fie susținută de o explicație a motivului pentru care metodele recunoscute de OCDE au fost considerate mai puțin adecvate sau nerealizabile în circumstanțele cazului și a motivului pentru care cealaltă metodă selectată a fost considerată ca oferind o soluție mai bună. Un contribuabil trebuie să păstreze și să fie pregătit să furnizeze documentația privind modul în care au fost stabilite prețurile sale de transfer. Pentru o discuție despre documentație, consultați Capitolul V.

2.10 Nu este posibil să se prevadă reguli specifice care să acopere fiecare caz. Administrațiile fiscale ar trebui să ezite să facă ajustări minore sau marginale. În general, părțile ar trebui să încerce să ajungă la o înțelegere rezonabilă, ținând cont de imprecizia diferitelor metode și de preferința pentru grade mai ridicate de comparabilitate și o relație mai directă și mai strânsă cu tranzacția. Nu ar trebui să fie cazul ca informațiile utile, cum ar fi cele care ar putea fi extrase din tranzacții necontrolate care nu sunt identice cu tranzacțiile

controlate, să fie respinse pur și simplu pentru că unele standarde rigide de comparabilitate nu sunt îndeplinite pe deplin. În mod similar, dovezile de la întreprinderile implicate în tranzacții controlate cu întreprinderile asociate pot fi utile pentru înțelegerea tranzacției analizate sau ca un indicator pentru investigații suplimentare. În plus, orice metodă ar trebui să fie permisă în cazul în care aplicarea sa este acceptabilă pentru membrii grupului de întreprinderi internaționale implicați în tranzacția sau tranzacțiile cărora li se aplică metodologia și, de asemenea, pentru administrațiile fiscale din jurisdicțiile tuturor acestor membri.

B. Utilizarea mai multor metode

2.11 Principiul valorii de piață nu necesită aplicarea mai multor metode pentru o anumită tranzacție (sau un set de tranzacții care sunt agregate în mod corespunzător în conformitate cu standardul descris la punctul 3.9) și, de fapt, recurgerea nejustificată la o astfel de abordare ar putea crea o povară semnificativă pentru contribuabili. Astfel, prezentul Ghid OCDE nu impune nici inspectorului fiscal, nici contribuabilului să efectueze analize în cadrul mai multor metode. În timp ce, în unele cazuri, selectarea unei metode poate să nu fie simplă și mai mult de o metodă poate fi luată în considerare inițial, în general, va fi posibil să se selecteze o metodă care este capabilă să ofere cea mai bună estimare a prețului în condițiile principiului valorii de piață. Cu toate acestea, pentru cazurile dificile, în care nicio abordare nu este concludentă, o abordare flexibilă ar permite ca dovezile diferitelor metode să fie utilizate împreună. În astfel de cazuri, ar trebui să se încerce să se ajungă la o concluzie compatibilă cu principiul valorii de piață care să fie satisfăcătoare din punct de vedere practic pentru toate părțile implicate, luând în considerare faptele și împrejurările cauzei, combinația de dovezi disponibile și aplicabilitatea relativă a diferitelor metode luate în considerare. A se vedea alineatele 3.58-3.59 pentru o discuție a cazurilor în care un interval de valori rezultă din utilizarea mai multor metode.

Partea II: Metode tranzacționale tradiționale

A. Introducere

2.12 Această parte oferă o descriere detaliată a metodelor tranzacționale tradiționale care sunt utilizate pentru a aplica principiul valorii de piață. Aceste metode sunt metoda prețului necontrolat comparabil sau metoda CUP, metoda prețului de revânzare și metoda cost plus.

B. Metoda prețului necontrolat comparabil

B.1 Generalități

2.13 Metoda CUP compară prețul perceput pentru bunurile sau serviciile transferate într-o tranzacție controlată cu prețul perceput pentru proprietatea sau serviciile transferate într-o tranzacție necontrolată comparabilă în circumstanțe comparabile. Dacă există vreo diferență între cele două prețuri, acest lucru poate indica faptul că condițiile relațiilor comerciale și financiare ale întreprinderilor asociate nu sunt în condițiile principiului valorii de piață și că prețul din tranzacția necontrolată poate fi necesar să fie înlocuit cu prețul din tranzacția controlată.

2.14 În conformitate cu principiile din Capitolul I, o tranzacție necontrolată este comparabilă cu o tranzacție controlată (și anume, este o tranzacție necontrolată comparabilă) în sensul metodei CUP dacă este îndeplinită una dintre cele două condiții:

a) niciuna dintre diferențele (dacă există) dintre tranzacțiile comparate sau dintre întreprinderile care efectuează aceste tranzacții nu ar putea afecta în mod semnificativ prețul pe piața liberă; sau, b) pot fi efectuate ajustări rezonabil de precise pentru a elimina efectele semnificative ale acestor diferențe. În cazul în care este posibil să se localizeze tranzacții necontrolate comparabile, metoda CUP este cea mai directă și mai fiabilă modalitate de a aplica principiul valorii de piață. În consecință, în astfel de cazuri, metoda CUP este preferabilă tuturor celorlalte metode.

2.15 Poate fi dificil să se găsească o tranzacție între întreprinderi independente care să fie suficient de similară cu o tranzacție controlată, astfel încât nicio diferență să nu aibă un efect semnificativ asupra prețului. De exemplu, o diferență minoră în ceea ce privește proprietatea transferată în tranzacțiile controlate și necontrolate ar putea afecta în mod semnificativ

prețul, chiar dacă natura activităților comerciale întreprinse pot fi suficient de similare pentru a genera aceeași marjă globală de profit. În acest caz, unele ajustări vor fi adecvate. După cum se discută mai jos la alineatul 2.16, amploarea și fiabilitatea acestor ajustări vor afecta fiabilitatea relativă a analizei conform metodei CUP.

2.16 Pentru a stabili dacă tranzacțiile controlate și necontrolate sunt comparabile, ar trebui să se țină seama de efectul asupra prețului al unor funcții comerciale mai largi, altele decât comparabilitatea produselor (și anume, factori relevanți pentru determinarea comparabilității în temeiul Capitolului I). În cazul în care există diferențe între tranzacțiile controlate și necontrolate sau între întreprinderile care efectuează aceste tranzacții, poate fi dificil să se determine ajustări rezonabil de precise pentru a elimina efectul asupra prețului. Dificultățile care apar în încercarea de a efectua ajustări rezonabil de precise nu ar trebui să împiedice în mod obișnuit posibilă aplicare a metodei CUP. Considerațiile practice impun o abordare mai flexibilă pentru a permite utilizarea metodei CUP și pentru a fi completată, după caz, cu alte metode adecvate, toate acestea trebuind evaluate în funcție de precizia lor relativă. Trebuie depuse toate eforturile pentru a ajusta datele astfel încât să poată fi utilizate în mod corespunzător într-o metodă CUP. Ca și în cazul oricărei metode, aplicabilitatea relativă a metodei CUP este afectată de gradul de precizie cu care se pot face ajustări pentru a obține comparabilitatea.

B.2 Exemple de aplicare a metodei CUP

2.17 Următoarele exemple ilustrează aplicarea metodei CUP, inclusiv situațiile în care ar putea fi necesare ajustări ale tranzacțiilor necontrolate pentru a le face tranzacții necontrolate comparabile.

2.18 Metoda CUP este o metodă deosebit de fiabilă în care o întreprindere independentă vinde același produs care este vândut între două întreprinderi asociate. De exemplu, o întreprindere independentă vinde boabe de cafea columbiene fără marcă, de un tip, calitate și într-o cantitate similare cu cele vândute între două întreprinderi asociate, presupunând că tranzacțiile controlate și necontrolate au loc aproximativ în același timp, în aceeași etapă a lanțului de producție/distribuție și în condiții similare. În cazul în care singura tranzacție necontrolată disponibilă a implicat boabe de cafea braziliene fără marcă, ar fi adecvat să se întrebe dacă diferența dintre boabele de cafea ar putea avea o incidență materială asupra prețului. De exemplu, se poate discuta dacă sursa boabelor de cafea impune un bonus sau necesită o reducere în general pe piața liberă. Astfel de informații pot fi obținute de pe piețele de mărfuri sau pot fi deduse din prețurile distribuitorilor. Dacă această diferențare un efect semnificativ asupra prețului, unele ajustări ar fi adecvate. Dacă nu se poate efectua o ajustare rezonabil de precisă, fiabilitatea metodei CUP ar fi redusă și ar putea fi necesar să se selecteze în schimb o altă metodă mai puțin directă.

2.19 Un caz ilustrativ unde se impune efectuarea de ajustări este cel în

care circumstanțele din jurul tranzacțiilor de vânzare controlate și necontrolate sunt identice, cu excepția faptului că prețul de vânzare în tranzacția controlată este prețul de livrare, în timp ce în tranzacția necontrolată este f.o.b. fabrică. Diferențele în ceea ce privește transportul și asigurarea au, în general, un efect clar și care poate fi rezonabil evaluat asupra prețului. Prin urmare, pentru a determina prețul de vânzare necontrolat, trebuie efectuată o ajustare a prețurilor cu diferența aferentă condițiilor de livrare.

2.20 Un alt exemplu: să presupunem că un contribuabil vinde 1.000 de tone dintr-un produs pentru 80 USD per tonă unei întreprinderi asociate din grupul său de întreprinderi multinaționale și, în același timp, vinde 500 de tone din același produs pentru 100 USD per tonă unei întreprinderi independente. Acest caz necesită o analiză pentru a determina dacă diferitele volume ar trebui să conducă la o ajustare a prețului de transfer. Se va studia piața relevantă prin analizarea tranzacțiilor cu produse similare pentru a se determina care sunt rabaturile tipice acordate în funcție de cantitatea comercializată.

C. Metoda prețului de revânzare

C.1 Generalități

2.21 Metoda prețului de revânzare începe cu prețul la care un produs care a fost achiziționat de la o întreprindere asociată este revândut unei întreprinderi independente. Acest preț (prețul de revânzare) este apoi redus cu o marjă brutăcorespunzătoare acestui preț („marja prețului de revânzare”), reprezentând suma din care revânzătorul încearcă să-și acopere cheltuielile de vânzare și alte cheltuieli de exploatare și, având în vedere funcțiile îndeplinite (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate), să realizeze un profit adecvat. Ceea ce rămâne după scăderea marjei brute poate fi considerat, dupăajustarea cu alte costuri asociate achiziționării produsului (de exemplu, taxe vamale), ca un preț în condițiile principiului valorii de piață pentru transferul inițial al proprietății între întreprinderile asociate. Această metodă este probabil cea mai utilă în cazul în care este aplicată operațiunilor de marketing.

2.22 Marja prețului de revânzare al revânzătorului în tranzacția controlată poate fi determinată prin referire la marja prețului de revânzare pe care același revânzător o obține pentru articolele cumpărate și vândute în tranzacții necontrolate comparabile („comparabile interne”). De asemenea, marja prețului de revânzare obținută de o întreprindere independentă în tranzacții necontrolate comparabile poate servi drept ghid („comparabile externe”). În cazul în care revânzătorul desfășoară o activitate de brokeraj general, marja prețului de revânzare poate fi legată de un comision de brokeraj, care este de

obicei calculat ca procent din prețului de vânzare al produsului vândut. Determinarea marjei prețului de revânzare într-un astfel de caz ar trebui să ia în considerare dacă brokerul acționează ca agent sau mandant.

2.23 În conformitate cu principiile din Capitolul I, o tranzacție necontrolată este comparabilă cu o tranzacție controlată (și anume, este o tranzacție necontrolată comparabilă) în sensul metodei prețului de revânzare dacă este îndeplinită una dintre cele două condiții: a) niciuna dintre diferențele (dacă există) dintre tranzacțiile comparate sau dintre întreprinderile care efectuează aceste tranzacții nu ar putea afecta semnificativ marja prețului de revânzare pe piața liberă; sau, b) pot fi efectuate ajustări rezonabil de precise pentru a elimina efectele semnificative ale acestor diferențe. În efectuarea comparațiilor în scopul metodei prețului de revânzare, sunt necesare în mod normal mai puține ajustări pentru a ține cont de diferențele dintre produse decât în cazul metodei CUP, deoarece este mai puțin probabil ca diferențele minore dintre produse să aibă un efect la fel de semnificativ asupra marjelor de profit ca și asupra prețului.

2.24 Într-o economie de piață, remunerația pentru îndeplinirea unor funcții similare ar tinde să fie egalizată între diferite activități. În schimb, prețurile pentru diferite produse ar avea tendința de a se egaliza numai în măsura în care aceste produse au fost înlocuitori unul pentru celălalt. Deoarece marjele brute de profit reprezintă compensații brute, după costul vânzării pentru funcții specifice îndeplinite (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate), diferențele de produs sunt mai puțin semnificative. De exemplu, faptele pot indica faptul că o întreprindere de distribuție îndeplinește aceleași funcții (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) de vânzare a prăjitoarelor de pâine ca și cum ar vinde blendere și, prin urmare, într-o economie de piață ar trebui să existe un nivel similar de remunerație pentru cele două activități. Cu toate acestea, consumatorii nu ar considera prăjitoarele de pâine și blenderele ca fiind substituenți deosebit de apropiați și, prin urmare, nu ar exista niciun motiv să se aștepte ca prețurile lor să fie aceleași.

2.25 Deși în metoda prețului de revânzare pot fi permise diferențe mai mari între produse, bunurile transferate în cadrul tranzacției controlate trebuie totuși să fie comparate cu cele transferate în cadrul tranzacției necontrolate. Diferențele mai mari sunt mai susceptibile de a fi reflectate în diferențele de funcții îndeplinite între părțile la tranzacțiile controlate și necontrolate. În timp ce poate fi necesară o comparabilitate mai mică a produselor în utilizarea metodei prețului de revânzare, rămâne valabil faptul că o comparabilitate mai strânsă a produselor va produce un rezultat mai bun. De exemplu, în cazul în care există o imobilizare necorporală valoroasă sau unică implicată în tranzacție, similitudinea produsului poate presupune o mai mare importanță și o atenție deosebită trebuie acordată pentru a se asigura că comparația este valabilă.

2.26 Poate fi oportun să se acorde mai multă importanță altor atribute de comparabilitate discutate în Capitolul I (și anume, funcții îndeplinite, circumstanțe economice etc.) atunci când marja de profit se referă în primul rând la acele alte atribute și numai în al doilea rând la produsul care este transferat. Această circumstanță va exista, de obicei, în cazul în care marja de profit este determinată pentru o întreprindere asociată care nu a utilizat active unice (cum ar fi active necorporale de valoare, unice) pentru a adăuga o valoare semnificativă produsului transferat. Astfel, în cazul în care tranzacțiile necontrolate și controlate sunt comparabile în toate caracteristicile, altele decât produsul per se, metoda prețului de revânzare ar putea avea ca rezultat un criteriu mai fiabil de evaluare a condițiilor principiului valorii de piață decât metoda CUP, cu excepția cazului în care s-ar putea face ajustări rezonabil de precise pentru a ține cont de diferențele dintre produsele transferate. Același punct este valabil și pentru metoda cost plus, discutată mai jos.

2.27 Atunci când marja prețului de revânzare utilizată este cea a unei întreprinderi independente într-o tranzacție comparabilă, fiabilitatea metodei prețului de revânzare poate fi afectată dacă există diferențe semnificative în modul în care întreprinderile asociate și întreprinderile independente își desfășoară activitățile. Astfel de diferențe ar putea include pe cele care afectează nivelul costurilor luate în considerare (de exemplu, diferențele ar putea include efectul eficienței managementului asupra nivelurilor și intervalelor de menținere a stocurilor), care ar putea avea un impact asupra rentabilității unei întreprinderi, dar care ar putea să nu afecteze în mod necesar prețul la care aceasta cumpără sau vinde bunurile sau serviciile sale pe piața liberă. Acest tipuri de caracteristici trebuie analizate pentru a determina dacă o tranzacție necontrolată este comparabilă în scopul aplicării metodei prețului de revânzare.

2.28 Metoda prețului de revânzare depinde, de asemenea, de comparabilitatea funcțiilor îndeplinite (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate). Aceasta poate deveni mai puțin fiabilă atunci când există diferențe între tranzacțiile controlate și necontrolate și părțile la tranzacții, iar aceste diferențe au un efect semnificativ asupra atributului utilizat pentru a măsura condițiile de valoare de piață, în acest caz marja prețului de revânzare realizată. În cazul în care există diferențe semnificative care afectează marjele brute obținute în tranzacțiile controlate și necontrolate (de exemplu, în natura funcțiilor îndeplinite de părțile la tranzacții), trebuie făcute ajustări pentru a ține cont de astfel de diferențe. Amploarea și fiabilitatea acestor ajustări vor afecta fiabilitatea relativă a analizei conform metodei prețului de revânzare în orice caz particular.

2.29 O marjă adecvată a prețului de revânzare este mai ușor de determinat în cazul în care revânzătorul nu adaugă în mod substanțial la valoarea produsului. În schimb, poate fi mai dificil să se utilizeze metoda prețului de revânzare pentru a ajunge la un preț în condițiile principiului

valorii de piață în cazul în care, înainte de revânzare, mărfurile sunt prelucrate în continuare sau încorporate într-un produs mai complex, astfel încât identitățile este anulată sau transformată (de exemplu, în cazul în care componentele sunt îmbinate împreună în produse finite sau semifabricate). Un alt exemplu în care marja prețului de revânzare necesită o atenție deosebită este în cazul în care revânzătorul contribuie substanțial la crearea sau întreținerea activelor necorporale asociate produsului (de exemplu, mărci comerciale sau denumiri comerciale) care sunt deținute de o întreprindere asociată. În astfel de cazuri, contribuția bunurilor transferate inițial la valoarea produsului final nu poate fi evaluată cu ușurință.

2.30 O marjă a prețului de revânzare este mai precisă atunci când este realizată într-un timp scurt de la achiziționarea bunurilor de către revânzător. Cu cât trece mai mult timp între cumpărarea inițială și revânzare, cu atât este mai probabil ca alți factori – modificări ale pieței, ale cursurilor de schimb valutar, ale costurilor etc. – să fie luați în considerare în orice comparație.

2.31 Este de așteptat ca valoarea marjei prețului de revânzare să fie influențată de nivelul activităților desfășurate de revânzător. Acest nivel de activități poate varia foarte mult, de la cazul în care revânzătorul prestează doar servicii minime ca agent de expediție, până la cazul în care revânzătorul își asumă întregul risc de proprietate, împreună cu întreaga responsabilitate și riscurile implicate în publicitate, marketing, distribuirea și garantarea bunurilor, finanțarea stocurilor și alte servicii conexe. În cazul în care revânzătorul din tranzacția controlată nu desfășoară o activitate comercială substanțială, ci doar transferă bunurile către o terță parte, marja prețului de revânzare ar putea fi, având în vedere funcțiile îndeplinite, una mică. Marja prețului de revânzare ar putea fi mai mare în cazul în care se poate demonstra că revânzătorul are o anumită experiență deosebită în comercializarea unor astfel de bunuri, în realitate suportă riscuri speciale sau contribuie în mod substanțial la crearea sau întreținerea imobilizărilor necorporale asociate produsului. Cu toate acestea, nivelul activității desfășurate de revânzător, indiferent dacă este minim sau substanțial, ar trebui să fie bine susținut de dovezi relevante. Acestea ar include justificarea cheltuielilor de marketing care ar putea fi considerate nerezonabil de mari; de exemplu, atunci când o parte sau cea mai mare parte a cheltuielilor promoționale au fost în mod clar suportate ca un serviciu efectuat în favoarea proprietarului legal al mărcii. În acest caz, metoda cost plus poate completa metoda prețului de revânzare.

2.32 În cazul în care revânzătorul desfășoară în mod clar o activitate comercială substanțială în plus față de activitatea de revânzare în sine, atunci ar putea fi de așteptat o marjă de preț de revânzare rezonabil de substanțială. În cazul în care revânzătorul în activitățile sale utilizează active valoroase și, eventual, unice (de exemplu, bunuri necorporale ale revânzătorului, cum ar fi organizația sa de marketing), poate fi inadecvat să se evalueze condițiile principiului valorii de piață în tranzacția controlată folosind o marjă de preț de revânzare neajustată derivată din tranzacții necontrolate în care

revânzătorul necontrolat nu utilizează active similare. În cazul în care revânzătorul deține active necorporale de marketing valoroase, marja prețului de revânzare în tranzacția necontrolată poate subdeclara profitul la care are dreptul revânzătorul în tranzacția controlată, cu excepția cazului în care tranzacția necontrolată comparabilă implică același revânzător sau un revânzător cu imobilizări necorporale aferente activității de marketing cu valoare similară.

2.33 În cazul în care există un lanț de distribuție a bunurilor prin intermediul unei societăți intermediare, poate fi relevant ca administrațiile fiscale să se uite nu numai la prețul de revânzare al bunurilor care au fost achiziționate de la societatea intermediară, ci și la prețul pe care o astfel de societate îl plătește propriului furnizor și la funcțiile pe care societatea intermediară le îndeplinește. Ar putea exista dificultăți practice în obținerea acestor informații, iar adevărata funcție a întreprinderii intermediare poate fi dificil de determinat. Dacă nu se poate demonstra că societatea intermediară fie suportă un risc real, fie îndeplinește o funcție economică în lanț care a crescut valoarea bunurilor, atunci orice element al prețului despre care se pretinde că poate fi atribuit activităților societății intermediare ar fi atribuit în mod rezonabil în altă parte a grupului de întreprinderi multinaționale, deoarece întreprinderile independente nu ar fi permis în mod normal unei astfel de societăți să participe la profiturile tranzacției.

2.34 Marja prețului de revânzare ar trebui, de asemenea, să varieze în funcție de faptul dacă revânzătorul are dreptul exclusiv de a revinde bunurile. Acordurile de acest tip se găsesc în tranzacțiile dintre întreprinderi independente și pot influența marja. Astfel, acest tip de drept exclusiv trebuie luat în considerare în orice comparație. Valoarea care urmează să fie atribuită unui astfel de drept exclusiv va depinde într-o oarecare măsură de domeniul său geografic de aplicare și de existența și competitivitatea relativă a eventualelor bunuri de substituție. Acordul poate fi valoros atât pentru furnizor, cât și pentru revânzător într-o tranzacție în condițiile principiului valorii de piață. De exemplu, poate stimula revânzătorul să depună eforturi mai mari pentru a vinde o anumită gamă de bunuri a furnizorului. Pe de altă parte, un astfel de acord poate oferi revânzătorului un fel de monopol, astfel încât revânzătorul să poată realiza o cifră de afaceri substanțială fără mari eforturi. În consecință, efectul acestui factor asupra marjei corespunzătoare a prețului de revânzare trebuie examinat cu atenție în fiecare caz.

2.35 În cazul în care practicile contabile diferă de la tranzacția controlată la tranzacția necontrolată, ar trebui efectuate ajustări adecvate ale datelor utilizate la calcularea marjei prețului de revânzare pentru a se asigura că aceleași tipuri de costuri sunt utilizate în fiecare caz pentru a ajunge la marja brută. De exemplu, costurile de cercetare și dezvoltare se pot reflecta în cheltuielile de exploatare sau în costurile de vânzare. Marjele brute respective nu ar fi comparabile fără ajustări adecvate.

C.2 *Exemple de aplicare a metodei prețului de revânzare*

2.36 Să presupunem că există doi distribuitori care vând același produs pe aceeași piață sub același nume de marcă. Distribuitorul A oferă o garanție; Distribuitorul B nu oferă niciuna. Distribuitorul A nu include garanția ca parte a unei strategii de stabilire a prețurilor și, prin urmare, își vinde produsul la un preț mai mare, ceea ce duce la o marjă de profit brut mai mare (în eventualitatea în care costurile de întreținere a garanției nu sunt luate în considerare) decât cea a distribuitorului B, care vinde la un preț mai mic. Cele două marje nu sunt comparabile până când nu se face o ajustare rezonabil de precisă pentru a ține cont de această diferență.

2.37 Să presupunem că se oferă o garanție pentru toate produsele, astfel încât prețul din aval să fie uniform. Distribuitorul C se ocupă de garanție, dar este, de fapt, compensat de furnizor printr-un preț mai mic. Distribuitorul D nu se ocupă de garanție, care este rezolvată de furnizor (produsele sunt trimise înapoi la fabrică). Cu toate acestea, furnizorul distribuitorului D percepe un preț mai mare de la D decât cel perceput distribuitorului C. Dacă Distribuitorul C reflectă în contabilitate costul asigurării garanției la costul mărfurilor vândute, atunci ajustarea marjelor de profit brut se realizează automat. Cu toate acestea, în cazul în care cheltuielile de garanție sunt contabilizate drept cheltuieli de exploatare, există o denaturare a marjelor care trebuie corectată. Raționamentul în acest caz ar fi că, dacă D s-ar ocupa de garanția în sine, furnizorul său ar reduce prețul de transfer și, prin urmare, marja de profit brut a lui D ar fi mai mare.

2.38 O întreprindere vinde un produs prin distribuitori independenți în cinci țări în care nu are filiale. Distribuitorii comercializează pur și simplu produsul și nu efectuează nicio lucrare suplimentară. Într-o țară, întreprinderea a înființat o filială. Deoarece această piață are o importanță strategică, întreprinderea solicită filialei sale să își vândă numai produsul și să realizeze aplicații tehnice pentru clienți. Chiar dacă toate celelalte fapte și circumstanțe sunt similare, dacă marjele provin de la întreprinderi independente care nu au acorduri de vânzare exclusive sau care nu efectuează aplicații tehnice precum cele întreprinse de filială, este necesar să se analizeze dacă trebuie făcute ajustări pentru a obține comparabilitatea.

D. Metoda cost plus

D.1 Generalități

2.39 Metoda cost plus începe de la costurile suportate de furnizorul de bunuri (sau servicii) într-o tranzacție controlată pentru bunuri transferate sau servicii prestate unui cumpărător asociat. Marja de profit cost plus potrivit este ulterior adăugată la acest cost, pentru a obține un profit adecvat în lumina funcțiilor îndeplinite și a condițiilor de piață. Rezultatul obținut după completarea cu marja de profit cost plus la costurile de mai sus poate fi considerat un preț în condițiile principiului valorii de piață al tranzacției controlate inițiale. Această metodă este probabil cea mai utilă în cazul în care produsele semifinite sunt vândute între întreprinderi asociate, în cazul în care întreprinderile asociate au încheiat acorduri de facilități comune sau acorduri de cumpărare și furnizare pe termen lung sau în cazul în care tranzacția controlată se referă la prestarea de servicii.

2.40 Marja de profit cost plus a furnizorului în tranzacția controlată ar trebui, în mod ideal, să fie stabilit prin referire la marja de profit cost plus pe care același furnizor o câștigă în tranzacții necontrolate comparabile („comparabile interne”). În plus, marja de profit cost plus care ar fi fost câștigată în tranzacții comparabile de către o întreprindere independentă poate servi drept ghid („comparabile externe”).

2.41 În conformitate cu principiile din Capitolul I, o tranzacție necontrolată este comparabilă cu o tranzacție controlată (și anume, este o tranzacție necontrolată comparabilă) în sensul metodei cost plus dacă este îndeplinită una dintre cele două condiții: a) niciuna dintre diferențele (dacă există) dintre tranzacțiile comparate sau dintre întreprinderile care efectuează aceste tranzacții nu afectează în mod semnificativ marja de profit cost plus pe piața liberă; sau, b) pot fi efectuate ajustări rezonabil de precise pentru a elimina efectele materiale ale acestor diferențe. Pentru a stabili dacă o tranzacție este o tranzacție necontrolată comparabilă în sensul metodei cost plus, se aplică aceleași principii descrise la alineatele 2.23-2.28 pentru metoda prețului de revânzare. Astfel, pot fi necesare mai puține ajustări pentru a ține cont de diferențele dintre produse în cadrul metodei cost plus decât metoda CUP și poate fi oportun să se acorde mai multă importanță altor factori de comparabilitate descriși în Capitolul I, dintre care unele pot avea un efect mai însemnat asupra marjei de profit cost plus decât asupra prețului. Ca și în cazul metodei prețului de revânzare (a se vedea alineatul 2.28), în cazul în care există diferențe care afectează în mod semnificativ marjele de profit cost plus obținute în tranzacțiile controlate și necontrolate (de exemplu, prin natura funcțiilor îndeplinite de întreprinderile care fac tranzacții), ar trebui efectuate ajustări rezonabil de precise pentru a ține cont de astfel de diferențe.

Amploarea și aplicabilitatea acestor ajustări vor afecta fiabilitatea relativă a analizei conform metodei cost plus în cazuri particulare.

2.42 De exemplu, să presupunem că societatea A produce și vinde prăjitore de pâine unui distribuitor care este o întreprindere asociată, că societatea B produce și vinde fiare de călcat unui distribuitor care este o întreprindere independentă și că marjele de profit pentru fabricarea prăjitoarelor de pâine și a fiarelor de călcat de bază sunt, în general, aceleași în industria aparatelor de uz casnic mici.

(Utilizarea metodei cost plus aici presupune că nu există producători independenți de prăjitoare de pâine foarte asemănători). În cazul în care s-ar aplica metoda cost plus, majorările comparate în tranzacțiile controlate și necontrolate ar fi diferența dintre prețul de vânzare de către producător către distribuitor și costurile de fabricație a produsului, împărțite la costurile de fabricație a produsului. Cu toate acestea, societatea A poate fi mult mai eficientă în procesele sale de fabricație decât societatea B, ceea ce îi permite să aibă costuri mai mici. Prin urmare, chiar dacă societatea A ar produce fiare de călcat în loc de prăjitoare de pâine și ar percepe același preț ca și societatea B pentru fiare de călcat (și anume, nu ar exista nicio condiție specială), ar fi adecvat ca nivelul profitului societății A să fie mai mare decât cel al societății B. Astfel, cu excepția cazului în care este posibil să se ajusteze efectul acestei diferențe asupra profitului, aplicarea metodei cost plus nu ar fi pe deplin fiabilă în acest context.

2.43 Metoda cost plus prezintă unele dificultăți în aplicarea corectă, în special în determinarea costurilor. Deși este adevărat că o întreprindere trebuie să-și acopere costurile pe o perioadă de timp pentru a rămâne în activitate, este posibil ca aceste costuri să nu fie determinantul profitului adecvat într-un anumit caz pentru un anumit an. În timp ce, în multe cazuri, întreprinderile sunt conduse de concurență pentru a reduce prețurile în funcție de costul creării bunurilor relevante sau al furnizării serviciului relevant, există și alte circumstanțe în care nu există o legătură perceptibilă între nivelul costurilor suportate și prețul pieței (de exemplu, în cazul în care a fost făcută o descoperire valoroasă, iar proprietarul a suportat doar mici costuri de cercetare pentru realizarea acesteia).

2.44 În plus, atunci când se aplică metoda cost plus, trebuie să se acorde atenție aplicării unei marje comparabile până la o bază de cost comparabilă. De exemplu, dacă furnizorul la care se face referire în aplicarea metodei cost plus în desfășurarea activităților sale utilizează active comerciale închiriate, este posibil ca baza de cost să nu fie comparabilă fără ajustare dacă furnizorul din tranzacția controlată deține activele sale de afaceri. Metoda cost plus se bazează pe compararea marjei de profit la costuri obținută într-o tranzacție comercială cu marja de profit la costuri obținută în una sau mai multe tranzacții comparabile necontrolate. Așadar, diferențele dintre tranzacția controlată și cea (cele) necontrolată(e) ce au efecte asupra cuantumului marjei

trebuie analizate pentru a se determina ajustările ce trebuie aduse marjei de profit din tranzacțiile necontrolate respective.

2.45 În acest scop, este extrem de important să se ia în considerare diferențele de nivel și tipuri de cheltuieli – cheltuieli de exploatare și cheltuieli neoperaționale, inclusiv cheltuieli de finanțare – asociate funcțiilor îndeplinite și riscurilor asumate de părțile sau tranzacțiile comparate. Luarea în considerare a acestor diferențe poate indica următoarele:

- a) În cazul în care cheltuielile reflectă o diferență funcțională (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) care nu a fost luată în considerare la aplicarea metodei, poate fi necesară o ajustare a marjei de profit cost plus.
- b) În cazul în care cheltuielile reflectă funcții suplimentare care sunt distincte de activitățile testate prin metodă, poate fi necesară stabilirea unei compensații separate pentru aceste funcții. Astfel de funcții pot echivala, de exemplu, cu prestarea de servicii pentru care se poate stabili o recompensă adecvată. În mod similar, cheltuielile care sunt rezultatul structurilor de capital care reflectă acordurile care nu sunt la valoarea de piață pot necesita ajustări separate.
- c) Dacă diferențele dintre cheltuielile părților care sunt comparate reflectă doar creșteri ale eficienței sau ineficiențe ale întreprinderilor, așa cum ar fi în mod normal cazul cheltuielilor de control, generale și administrative, atunci nu poate fi adecvată nicio ajustare a marjei brute.

În oricare dintre situațiile de mai sus poate fi oportun să se completeze metodele cost plus și prețul de revânzare prin luarea în considerare a rezultatelor obținute prin aplicarea altor metode (a se vedea alineatul 2.11).

2.46 Un alt aspect important al comparabilității este consecvența contabilă. În cazul în care practicile contabile diferă în ceea ce privește tranzacția controlată și tranzacția necontrolată, ar trebui efectuate ajustări adecvate ale datelor utilizate pentru a se asigura că același tip de costuri este utilizat în fiecare caz pentru a asigura coerența. Majorările profitului brut trebuie măsurate în mod consecvent între întreprinderea asociată și întreprinderea independentă. În plus, pot exista diferențe între întreprinderi în ceea ce privește tratamentul costurilor care afectează marjele de profit brute care ar trebui contabilizate pentru a obține o comparabilitate fiabilă. În unele cazuri, poate fi necesar să se ia în considerare anumite cheltuieli de exploatare pentru a obține consecvență și comparabilitate; în aceste situații, metoda cost plus începe să se apropie de o analiză a profitului net mai degrabă decât de cea a profitului brut. În măsura în care analiza ia în considerare cheltuielile de exploatare, fiabilitatea acesteia poate fi afectată negativ din motivele prevăzute la alineatele 2.64-2.67. Astfel, garanțiile descrise la alineatele 2.68-2.75 pot fi relevante în evaluarea fiabilității acestor analize.

2.47 În timp ce standardele și termenii contabili exacti pot varia, în

general, costurile și cheltuielile unei întreprinderi sunt înțelese ca fiind divizibile în trei mari categorii. În primul rând, există costurile directe de fabricare a unui produs sau serviciu, cum ar fi costul materiilor prime. În al doilea rând, există costuri indirecte de producție, care, deși strâns legate de procesul de producție, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unui departament de reparații pentru echipamentele de service utilizate pentru a fabrica diferite produse). În cele din urmă, există cheltuielile de exploatare ale întreprinderii în ansamblu, cum ar fi cheltuielile de control, generale și administrative.

2.48 Distanța dintre analiza profitului brut și a profitului net poate fi înțeleasă în următorii termeni. În general, metoda cost plus utilizează marjele de profitabilitate calculate după costurile directe și indirecte de producție, în timp ce metoda profitului net se bazează pe profiturile calculate după ce se adaugă și cheltuielile de funcționare ale întreprinderii. Trebuie recunoscut faptul că, din cauza variațiilor în practică între țări, este dificil să se traseze linii precise între cele trei categorii descrise mai sus. Astfel, de exemplu, o aplicare a metodei cost plus poate include, într-un anumit caz, luarea în considerare a unor cheltuieli care ar putea fi considerate cheltuieli de exploatare, așa cum s-a discutat la punctul 2.46. Cu toate acestea, problemele legate de delimitarea cu precizie matematică a limitelor celor trei categorii descrise mai sus nu modifică distincția practică de bază între abordările profitului brut și net.

2.49 În principiu, costurile istorice ar trebui atribuite unităților individuale de producție, deși, desigur, metoda cost plus poate supraestima costurile istorice. Unele costuri, de exemplu costurile materialelor, manoperei și transportului, vor varia de-a lungul unei perioade și, într-un astfel de caz, poate fi adecvat să se facă o medie a costurilor pe întreaga perioadă. De asemenea, calcularea mediilor poate fi potrivită și pe grupe de produse sau pentru o anumită linie de produse. Totodată, calcularea mediilor poate fi potrivită și în ceea ce privește costurile mijloacelor fixe atunci când are loc în același timp producția sau procesarea diferitelor produse și volumul activității fluctuează. Costuri precum costurile de înlocuire și costurile marginale, pot fi, de asemenea, luate în considerare în cazul în care acestea pot fi măsurate și au ca rezultat o estimare mai precisă a profitului corespunzător.

2.50 Costurile care pot fi luate în considerare în aplicarea metodei cost plus sunt limitate la cele ale furnizorului de bunuri sau servicii. Această limitare poate ridica o problemă cu privire la modul de alocare a unor costuri între furnizori și cumpărători. Există posibilitatea ca unele costuri să fie suportate de cumpărător pentru a diminua baza de cost a furnizorului pe care se va calcula majorarea. În practică, acest lucru se poate realiza prin neatribuirea către furnizor a unei cote corespunzătoare din cheltuielile generale și alte costuri suportate de cumpărător (adesea societatea-mamă) în beneficiul furnizorului (adesea o filială). Alocarea trebuie efectuată pe baza unei analize a funcțiilor îndeplinite (luând în considerare activele utilizate și

riscurile asumate) de către părțile respective, astfel cum se prevede în Capitolul I. O problemă legată de modul în care ar trebui repartizate costurile generale, fie prin referire la cifra de afaceri, numărul sau costul angajaților, fie prin alt criteriu. Problema alocării costurilor este, de asemenea, discutată în Capitolul VIII privind acordurile de contribuție la costuri.

2.51 În unele cazuri, poate exista o bază pentru utilizarea numai a costurilor variabile sau incrementale (de exemplu, marginale), deoarece tranzacțiile reprezintă o cedare a producției marginale. O astfel de cerere ar putea fi justificată dacă bunurile nu ar putea fi vândute la un preț mai mare pe piața străină relevantă (a se vedea, de asemenea, discuția despre pătrunderea pe piață din Capitolul I). Factorii care ar putea fi luați în considerare în evaluarea unei astfel de cereri includ informații privind dacă contribuabilul are alte vânzări de produse identice sau similare pe piața externă respectivă, procentul din producția contribuabililor (atât în termeni de volum, cât și de valoare) pe care îl reprezintă „producția marginală” pretinsă, termenul acordului și detalii ale analizei de marketing care a fost efectuată de contribuabil sau de grupul de întreprinderi multinaționale, care a condus la concluzia că bunurile nu pot fi vândute la un preț mai mare pe piața externă respectivă.

2.52 Nu poate fi stabilită nicio regulă generală care să se aplice în toate cazurile. Diferitele metode de determinare a costurilor ar trebui să fie consecvente între tranzacțiile controlate și necontrolate și consecvente în timp în raport cu anumite întreprinderi. De exemplu, pentru a determina marja cost plus adecvată, poate fi necesar să se ia în considerare dacă produsele pot fi furnizate din diferite surse la costuri foarte diferite. Întreprinderile asociate pot alege să își calculeze costul plus pe o bază standardizată. Probabil că o întreprindere independentă nu ar accepta să plătească un preț mai mare care rezultă din ineficiența celeilalte întreprinderi. Pe de altă parte, dacă o întreprindere este mai eficientă decât se poate aștepta în condiții normale, cealaltă parte ar trebui să beneficieze de acest avantaj.

Întreprinderea asociată poate conveni în prealabil ce costuri ar fi acceptabile ca bază pentru metoda cost plus.

D.2 Exemple de aplicare a metodei cost plus

2.53 A este un producător intern de mecanisme de sincronizare pentru ceasurile comercializate pe piața de bunuri de larg consum. A vinde acest produs filialei sale externe B. A obține un profit brut de 5% în ceea ce privește

operațiunile sale de fabricație. X, Y și Z sunt producători interni independenți de mecanisme de sincronizare pentru ceasurile comercializate pe piața de bunuri de larg consum. X, Y și Z vând către cumpărători externi independenți. X, Y și Z obțin creșteri brute ale profitului în ceea ce privește operațiunile lor de fabricație care variază de la 3 la 5 procente. A contabilizează costurile de supraveghere, generale și administrative drept cheltuieli de funcționare și, prin urmare, aceste costuri nu se reflectă în costul bunurilor vândute. Cu toate acestea, marjele de profit brute ale X, Y și Z reflectă costurile de supraveghere, generale și administrative ca parte a costurilor bunurilor vândute. Prin urmare, marjele de profit brute ale X, Y și Z trebuie ajustate pentru a asigura coerența contabilă.

2.54 Societatea C din țara D este o filială 100% a societății E, situată în țara F. În comparație cu țara F, salariile sunt foarte mici în țara D. Pe cheltuiala și riscul societății E, televizoarele sunt asamblate de societatea C. Toate componentele necesare, know-how-ul etc. sunt furnizate de societatea E. Achiziționarea produsului asamblat este garantată de societatea E în cazul în care televizoarele nu îndeplinesc un anumit standard de calitate. După verificarea calității, televizoarele sunt livrate – pe cheltuiala și riscul întreprinderii E – la centrele de distribuție pe care întreprinderea E le are în mai multe țări. Funcția întreprinderii C poate fi descrisă ca o funcție exclusiv contractuală de fabricație. Riscurile pe care întreprinderea C le-ar putea suporta sunt eventualele diferențe în ceea ce privește calitatea și cantitatea convenite. Bază pentru aplicarea metodei cost plus va fi formată din toate costurile legate de activitățile de asamblare.

2.55 Întreprinderea A dintr-un grup de întreprinderi multinaționale agreează cu întreprinderea B din același grup de întreprinderi multinaționale să realizeze cercetări pe bază de contract pentru întreprinderea B. Toate riscurile de eșec al cercetării sunt suportate de întreprinderea B. Această întreprindere deține, de asemenea, toate imobilizările necorporale dezvoltate prin cercetare și, prin urmare, are și șanse de profit rezultate din cercetare. Aceasta este o configurare tipică pentru aplicarea unei metode cost plus. Toate costurile pentru cercetare, pe care părțile asociate le-au convenit, trebuie compensate. Costul suplimentar poate reflecta cât de inovatoare și complexă este cercetarea efectuată.

Partea III: Metode tranzacționale bazate pe profit

A. Introducere

2.56 Această Parte prezintă metodele tranzacționale bazate pe profit care pot fi utilizate pentru a aproxima condițiile de valoare de piață în cazul în care astfel de metode sunt cele mai potrivite circumstanțelor cazului, a se vedea alineatele 2.1-2.11. Metodele tranzacționale bazate pe profit examinează profiturile care rezultă din anumite tranzacții între întreprinderile asociate. Singurele metode de profit care îndeplinesc principiul valorii de piață sunt cele care sunt conforme cu articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE privind impozitarea și respectă cerința unei analize de comparabilitate, așa cum este descrisă în prezentul Ghid OCDE. În special, așa-numitele „metode de profit comparabile” sau „metode de cost plus/preț de revânzare modificat” sunt acceptabile numai în măsura în care sunt în concordanță cu aceste orientări.

2.57 O metodă tranzacțională bazată pe profit examinează profiturile care rezultă din anumite tranzacții controlate. Metodele tranzacționale bazate pe profit în sensul prezentului Ghid OCDE sunt metoda tranzacțională de împărțire a profitului și metoda tranzacțională a marjei nete. Profitul care rezultă dintr-o tranzacție controlată poate fi un indicator relevant dacă tranzacția a fost afectată de condiții diferite de cele care ar fi fost realizate de întreprinderi independente în circumstanțe altfel comparabile.

B. Metoda tranzacțională a marjei nete

B.1 Generalități

2.58 Metoda tranzacțională a marjei nete examinează profitul net raportat la o bază adecvată (de exemplu: costuri, vânzări, active) pe care un contribuabil o realizează dintr-o tranzacție controlată (sau tranzacții care sunt adecvate pentru agregare în conformitate cu principiile de la alineatele 3.9-3.12). Astfel, metoda tranzacțională a marjei nete funcționează în mod similar cu metodele cost plus și prețul de revânzare. Pentru a fi aplicată în mod fiabil, metoda tranzacțională a marjei nete trebuie aplicată într-un mod compatibil cu modul în care se aplică metoda prețului de revânzare sau metoda cost plus. Aceasta înseamnă, în special, că indicatorul de profit net al contribuabilului din tranzacția controlată (sau tranzacțiile care sunt adecvate

pentru agregarea în conformitate cu principiile de la alineatele 3.9-3.12) ar trebui stabilit, în mod ideal, prin referire la indicatorul profitului net pe care același contribuabil îl câștigă în tranzacții necontrolate comparabile, și anume, prin referire la „comparabile interne” (a se vedea alineatele 3.27-3.28). În cazul în care acest lucru nu este posibil, marja netă care ar fi fost obținută în tranzacții comparabile de către o întreprindere independentă („comparabile externe”) poate servi drept ghid (a se vedea alineatele 3.29-3.35). Este necesară o analiză funcțională a tranzacțiilor controlate și necontrolate pentru a determina dacă tranzacțiile sunt comparabile și ce ajustări pot fi necesare pentru a obține rezultate fiabile. În plus, trebuie aplicate celelalte cerințe de comparabilitate, în special cele de la alineatele 2.68 -2.75.

2.59 Este puțin probabil ca metoda tranzacțională a marjei nete să fie fiabilă dacă fiecare parte la o tranzacție aduce contribuții de valoare și unice, a se vedea alineatul 2.4. Într-un asemenea caz, metoda de împărțire a profitului va fi, în general, cea mai adecvată metodă, precum se vede la alineatul 2.109. Cu toate acestea, o metodă unilaterală (metoda tranzacțională tradițională sau metoda tranzacțională a marjei nete) poate fi aplicabilă în cazurile în care una dintre întreprinderi aduce toate contribuțiile unice implicate în tranzacția controlată, în timp ce cealaltă întreprindere nu aduce nicio contribuție unică. Într-un astfel de caz, partea testată ar trebui să fie cea mai puțin complexă. Consultați alineatele 3.18-3.19 pentru o discuție despre noțiunea de parte testată.

2.60 Există, de asemenea, multe cazuri în care o parte la o tranzacție aduce contribuții care nu sunt unice – de exemplu, utilizează imobilizări necorporale care nu sunt unice, cum ar fi procese comerciale care nu sunt unice sau cunoștințe de piață care nu sunt unice. În astfel de cazuri, este posibil să se îndeplinească cerințele de comparabilitate pentru a aplica o metodă tranzacțională tradițională sau metoda tranzacțională a marjei nete, deoarece comparabilele ar fi, de asemenea, de așteptat să utilizeze un amestec comparabil de contribuții care nu sunt unice.

2.61 În cele din urmă, lipsa contribuțiilor de valoare și unice implicate într-o anumită tranzacție nu implică automat faptul că metoda tranzacțională a marjei nete este cea mai potrivită metodă.

B.2 Puncte forte și puncte slabe¹

2.62 Un punct forte al metodei tranzacționale a marjei nete este că indicatorii profitului net (de exemplu, rentabilitatea activelor, venitul operațional din vânzări și, eventual, alte măsuri ale profitului net) sunt mai

¹ Un exemplu care ilustrează sensibilitatea indicatorilor marjei de profit brut și net se găsește în Anexa I la Capitolul II.

puțin afectați de diferențele tranzacționale decât în cazul prețului, așa cum este utilizat în metoda CUP. De asemenea, indicatorii de profit net pot fi mai toleranți la unele diferențe funcționale dintre tranzacțiile controlate și necontrolate decât marjele brute de profit. Diferențele dintre funcțiile îndeplinite între întreprinderi sunt adesea reflectate în variațiile cheltuielilor de exploatare. În consecință, acest lucru poate duce la o gamă largă de marje brute de profit, dar la niveluri în mare măsură similare ale indicatorilor profitului operațional net. În plus, în unele țări, lipsa de claritate a datelor publice cu privire la clasificarea cheltuielilor în profitul brut sau operațional poate face dificilă evaluarea comparabilității marjelor brute, în timp ce utilizarea indicatorilor profitului net poate evita problema.

2.63 Un alt avantaj practic al metodei tranzacționale a marjei nete este că, la fel ca în cazul oricărei metode unilaterale, este necesar să se examineze un indicator financiar numai pentru una dintre întreprinderile asociate (partea „testată”). În mod similar, adesea nu este necesar să se precizeze registrele și evidențele tuturor participanților la activitatea comercială pe o bază comună sau să se aloce costuri pentru toți participanții, așa cum este cazul cu metoda împărțirii profitului. Acest lucru poate fi practic avantajos atunci când una dintre părțile la tranzacție este complexă și are multe activități interdependente sau atunci când este dificil să se obțină informații fiabile despre una dintre părți. Cu toate acestea, trebuie efectuată întotdeauna o analiză de comparabilitate (inclusiv funcțională) pentru a caracteriza în mod corespunzător tranzacția dintre părți și pentru a alege cea mai potrivită metodă de stabilire a prețurilor de transfer, iar această analiză necesită, în general, colectarea unor informații cu privire la cei cinci factori de comparabilitate în legătură cu tranzacția controlată, atât pentru părțile testate, cât și pentru cele netestate. A se vedea alineatele 3.20-3.23.

2.64 Există, de asemenea, o serie de deficiențe ale metodei tranzacționale a marjei nete. Indicatorul profitului net al unui contribuabil poate fi influențat de anumiți factori care fie nu au niciun efect, fie au un efect mai puțin important sau direct asupra prețurilor sau marjelor brute între părți independente. Aceste aspecte pot face dificilă determinarea precisă și fiabilă a indicatorilor profitului net în condiții de valoare de piață. Astfel, este important să se ofere câteva îndrumări detaliate privind stabilirea comparabilității pentru metoda tranzacțională a marjei nete, astfel cum se prevede la alineatele 2.68-2.75 de mai jos.

2.65 Aplicarea oricărei metode de valoare de piață necesită informații privind tranzacțiile necontrolate care ar putea să nu fie disponibile la momentul tranzacțiilor controlate. Acest lucru o poate face deosebit de dificilă pentru contribuabilii care încearcă să aplice metoda tranzacțională a marjei nete la momentul tranzacțiilor controlate (deși utilizarea datelor pe mai mulți ani, așa cum s-a discutat la alineatele 3.75-3.79, poate atenua această preocupare). În plus, este posibil ca contribuabilii să nu aibă acces la suficiente informații specifice privind profiturile care pot fi atribuite tranzacțiilor

necontrolate comparabile pentru a face posibilă aplicarea adecvată a metodei. De asemenea, poate fi dificil să se stabilească veniturile și cheltuielile de exploatare aferente tranzacțiilor controlate pentru stabilirea indicatorului de profit net utilizat ca măsură a profitului pentru tranzacții. Administrațiile fiscale pot avea la dispoziție mai multe informații din analiza altor contribuabili. A se vedea alineatul 3.36 pentru o discuție pe marginea informațiilor aflate la dispoziția administratorilor fiscali care nu pot fi divulgate contribuabilului și alineatele 3.67-3.79 pentru o discuție privind aspectele conexe cadrului temporal.

2.66 La fel ca metodele prețului de revânzare și cost plus, metoda tranzacțională a marjei nete se aplică numai uneia dintre întreprinderile asociate. Faptul că mulți factori care nu au legătură cu prețurile de transfer pot afecta profiturile nete, împreună cu natura unilaterală a analizei conform acestei metode, poate afecta fiabilitatea generală a metodei tranzacționale a marjei nete dacă se aplică un standard insuficient de comparabilitate. Îndrumări detaliate privind stabilirea comparabilității pentru metoda tranzacțională a marjei nete sunt prezentate în secțiunea B.3.1 de mai jos.

2.67 De asemenea, pot exista dificultăți în determinarea unei ajustări corespunzătoare adecvate atunci când se aplică metoda tranzacțională a marjei nete, în special în cazul în care nu se poate merge în urmă până la prețul de transfer. Acesta ar putea fi cazul, de exemplu, în cazul în care contribuabilul se ocupă de întreprinderile asociate atât pe partea de cumpărare, cât și pe partea de vânzare a tranzacției controlate. Într-un astfel de caz, dacă metoda tranzacțională a marjei nete indică faptul că profitul contribuabilului ar trebui ajustat în sus, poate exista o anumită incertitudine cu privire la care dintre profiturile întreprinderii lor asociate ar trebui reduse.

B.3 Îndrumări pentru aplicare

B.3.1 Standardul de comparabilitate care va fi aplicat metodei tranzacționale a marjei nete

2.68 O analiză de comparabilitate trebuie efectuată în toate cazurile pentru a selecta și aplica cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer, iar procesul de selectare și aplicare a metodei tranzacționale a marjei nete nu trebuie să fie mai puțin fiabil decât pentru alte metode. Ca o bună practică, procesul tipic de identificare a tranzacțiilor comparabile și de utilizare a datelor astfel obținute, care este descris la alineatul 3.4, sau orice proces echivalent conceput pentru a asigura robustețea analizei, ar trebui urmat atunci când se aplică metoda tranzacțională a marjei nete, la fel ca în cazul oricărei alte metode. Acestea fiind spuse, este recunoscut faptul că, în practică, nivelul informațiilor disponibile cu privire la factorii care afectează tranzacțiile externe comparabile este adesea limitat. Stabilirea unei estimări fiabile a unui rezultat în condițiile principiului valorii de piață necesită

flexibilitate și exercitarea unui bun raționament. A se vedea alineatul 1.13.

2.69 Prețurile ar putea fi afectate de diferențele dintre produse, iar marjele brute pot fi afectate de diferențele dintre funcții, dar indicatorii profitului net sunt mai puțin afectați negativ de astfel de diferențe. Ca și în cazul metodelor prețului de revânzare și cost plus cu care se aseamănă metoda tranzacțională a marjei nete, acest lucru nu înseamnă, totuși, că o simplă similitudine a funcțiilor între două întreprinderi va duce în mod necesar la comparații fiabile. Presupunând că funcții similare pot fi izolate din gama largă de funcții pe care întreprinderile le pot exercita, pentru a aplica metoda, indicatorii de profit net aferenți acestor funcții pot să nu fie comparabili în mod automat în cazul în care, de exemplu, întreprinderile în cauză îndeplinesc aceste funcții în diferite sectoare economice sau pe piețe cu niveluri diferite de rentabilitate. Atunci când tranzacțiile necontrolate comparabile utilizate sunt cele ale unei întreprinderi independente, este necesar un grad ridicat de similitudine într-o serie de aspecte ale întreprinderii asociate și ale întreprinderii independente implicate în tranzacții pentru ca tranzacțiile controlate să fie comparabile; există diverși factori, alții decât produsele și funcțiile, care pot influența semnificativ indicatorii profitului net.

2.70 Utilizarea indicatorilor profitului net poate introduce potențial un element mai mare de volatilitate în determinarea prețurilor de transfer din două motive. În primul rând, indicatorii profitului net pot fi influențați de anumiți factori care nu au un efect (sau au un efect mai puțin substanțial sau direct) asupra marjelor și prețurilor brute, din cauza potențialului de variație a cheltuielilor operaționale între întreprinderi. În al doilea rând, indicatorii profitului net pot fi influențați de unii dintre aceiași factori, cum ar fi poziția concurențială, care pot influența prețurile și marjele brute, dar efectul acestor factori poate să nu fie la fel de ușor eliminat. În metodele tranzacționale tradiționale, efectul acestor factori poate fi eliminat ca o consecință naturală a insistării asupra unei mai mari asemănări între produse și funcții. În funcție de faptele și circumstanțele cazului și, în special, de efectul diferențelor funcționale asupra structurii costurilor și asupra veniturilor potențialelor comparabile, indicatorii profitului net pot fi mai puțin sensibili decât marjele brute la diferențele în ceea ce privește amploarea și complexitatea funcțiilor și la diferențele în ceea ce privește nivelul riscurilor (presupunând că alocarea contractuală a riscurilor se desfășoară în condițiile principiului valorii de piață). Pe de altă parte, în funcție de faptele și circumstanțele cazului și în

special în funcție de proporția costurilor fixe și variabile, metoda tranzacțională a marjei nete poate fi mai sensibilă decât metodele cost plus sau prețului de revânzare la diferențele de utilizare a capacității, deoarece diferențele dintre nivelurile de absorbție a costurilor fixe indirecte (de exemplu, costurile de producție fixe sau costurile de distribuție fixe) ar afecta indicatorul de profit net, dar nu ar putea afecta marja brută sau marja de profit brută la costuri dacă nu se reflectă în diferențele de preț. A se vedea Anexa I la Capitolul II „Sensibilitatea indicatorilor de profit brut și net”.

2.71 Indicatorii profitului net pot fi afectați direct de astfel de forțe care operează în industrie după cum urmează: amenințarea întreprinderilor recent intrate pe piață, poziția competitivă, eficiența managementului și strategiile individuale, amenințarea produselor de substituție, structurile de cost variate (reflexate, de exemplu, în vechimea instalațiilor și echipamentelor), diferențele de cost al capitalului (de exemplu, auto-finanțarea versus împrumutul) și nivelul de experiență în afaceri (de exemplu, dacă afacerea se află într-o fază incipientă sau este matură). Fiecare dintre acești factori, la rândul său, poate fi influențat de numeroase alte elemente. De exemplu, nivelul amenințării întreprinderilor recent intrate pe piață va fi determinat de elemente precum diferențierea produselor, cerințele de capital și subvențiile și reglementările guvernamentale. Unele dintre aceste elemente pot avea, de asemenea, un impact asupra aplicării metodelor tranzacționale tradiționale.

2.72 Să presupunem, de exemplu, că un contribuabil vinde playere audio de cea mai bună calitate unei întreprinderi asociate, iar singurele informații despre profit disponibile cu privire la activitățile comerciale comparabile sunt vânzările generice de playere audio de calitate medie. Să presupunem că piața de playere audio de cea mai bună calitate crește în vânzările sale, are o barieră de intrare ridicată, are un număr mic de concurenți și are posibilități largi de diferențiere a produselor. Toate diferențele sunt susceptibile de a avea un efect semnificativ asupra rentabilității activităților examinate și a activităților comparate și, într-un astfel de caz, ar necesita ajustări. Ca și în cazul altor metode, fiabilitatea ajustărilor necesare va afecta fiabilitatea analizei. Trebuie remarcat faptul că, chiar dacă două întreprinderi se află în exact aceeași industrie, rentabilitatea poate diferi în funcție de cotele lor de piață, de pozițiile lor competitive, etc.

2.73 S-ar putea argumenta că potențialele inexactități care rezultă din tipurile de factori de mai sus se pot reflecta în dimensiunea intervalului de comparare. Utilizarea unui interval poate, într-o anumită măsură, să atenueze nivelul de inexactitate, dar nu poate ține cont de situațiile în care profiturile unui contribuabil sunt majorate sau reduse printr-un factor unic pentru contribuabilul respectiv. Într-un astfel de caz, intervalul nu poate include puncte care reprezintă profiturile întreprinderilor independente care sunt afectate într-un mod similar de un factor unic. Prin urmare, este posibil

ca utilizarea unui interval să nu rezolve întotdeauna dificultățile discutate mai sus. A se vedea discuția despre intervalele de comparare de la alineatele 3.55-3.66.

2.74 Metoda tranzacțională a marjei nete poate oferi o soluție practică la problemele de prețuri de transfer insolubile dacă este utilizată în mod rațional și cu ajustări adecvate pentru a ține cont de diferențele de tipul celor menționate mai sus. Metoda tranzacțională a marjei nete nu trebuie utilizată decât dacă indicatorii profitului net sunt determinați din tranzacții necontrolate ale aceluiași contribuabil în circumstanțe comparabile sau, în cazul în care tranzacțiile necontrolate comparabile sunt cele ale unei întreprinderi independente, diferențele dintre întreprinderile asociate și întreprinderile independente care au un efect semnificativ asupra indicatorului profitului net utilizat sunt luate în considerare. Multe țări sunt preocupate de faptul că garanțiile stabilite pentru metodele tradiționale de tranzacționare pot fi trecute cu vederea în aplicarea metodei tranzacționale a marjei nete. Astfel, în cazul în care diferențele dintre caracteristicile întreprinderilor comparate au un efect semnificativ asupra indicatorilor de profit net utilizați, nu ar fi adecvat să se aplice metoda tranzacțională a marjei nete fără a face ajustări pentru astfel de diferențe. Amploarea și fiabilitatea acestor ajustări vor afecta fiabilitatea relativă a analizei conform metodei tranzacționale a marjei nete. A se vedea discuția despre ajustările de comparabilitate de la alineatele 3.47-3.54.

2.75 Un alt aspect important al comparabilității este consecvența măsurătorilor. Indicatorii profitului net trebuie măsurați în mod consecvent între întreprinderea asociată și întreprinderea independentă. În plus, pot exista diferențe în ceea ce privește tratamentul între întreprinderi al cheltuielilor de exploatare și al cheltuielilor neoperaționale care afectează profiturile nete, cum ar fi amortizarea și rezervele sau provizioanele care ar trebui contabilizate pentru a obține o comparabilitate fiabilă.

B.3.2. Selectarea indicatorului de profit net

2.76 În aplicarea metodei tranzacțională a marjei nete, selectarea celui mai adecvat indicator de profit net ar trebui să urmeze îndrumările de la alineatele 2.2 și 2.8 în ceea ce privește selectarea celei mai potrivite metode pentru circumstanțele cazului. Aceasta ar trebui să ia în considerare punctele forte și punctele slabe ale diferiților indicatori posibili; adecvarea indicatorului luat în considerare având în vedere natura tranzacției controlate, determinată în special printr-o analiză funcțională; disponibilitatea unor informații de încredere (în special privind comparabilele necontrolate) necesare pentru aplicarea metodei tranzacționale a marjei nete pe baza acelui indicator și gradul de comparabilitate între tranzacțiile controlate și cele necontrolate, inclusiv fiabilitatea ajustărilor de comparabilitate care pot fi necesare pentru eliminarea diferențelor dintre acestea, atunci când se aplică metoda tranzacțională a marjei nete pe baza acelui indicator. Acești factori sunt discutați mai jos atât în ceea ce privește determinarea profitului net, cât și ponderarea acestuia.

B.3.3. Determinarea profitului net

2.77 În principiu, numai acele elemente care (a) se referă direct sau indirect la tranzacția controlată în cauză și (b) sunt de natură operațională ar trebui luate în considerare la determinarea indicatorului de profit net pentru aplicarea metodei tranzacționale a marjei nete.

2.78 Costurile și veniturile care nu sunt legate de tranzacția controlată analizată ar trebui excluse în cazul în care afectează semnificativ comparabilitatea cu tranzacțiile necontrolate. Un nivel adecvat de segmentare a datelor financiare ale contribuabilului este necesar atunci când se determină sau se testează profitul net pe care îl obține dintr-o tranzacție controlată (sau din tranzacții care sunt agregate în mod corespunzător în conformitate cu îndrumările de la punctele 3.9-3.12). Prin urmare, ar fi inadecvat să se aplice metoda tranzacțională a marjei nete la nivel de întreprindere în cazul în care întreprinderea se angajează într-o varietate de tranzacții controlate care nu pot fi comparate în mod corespunzător pe o bază agregată cu cele ale unei întreprinderi independente.

2.79 În mod similar, atunci când se analizează tranzacțiile dintre întreprinderi independente în măsura în care acestea sunt necesare, profiturile atribuibile tranzacțiilor ce nu sunt similare tranzacțiilor controlate supuse examinării ar trebui excluse din comparație. În cele din urmă, atunci când se utilizează indicatorii de profit net ai unei întreprinderi independente, profiturile ce pot fi atribuite tranzacțiilor întreprinderilor independente nu trebuie să fie distorsionate de tranzacțiile controlate ale respectivei întreprinderi. A se vedea alineatele 3.9-3.12 privind evaluarea tranzacțiilor

separate și combinate ale unui contribuabil și punctul 3.37 privind utilizarea datelor netranzaționale ale terților.

2.80 Elementele din alte activități decât cele de exploatare, cum ar fi veniturile și cheltuielile cu dobânzile și impozitele pe venit, ar trebui să fie excluse din determinarea indicatorului de profit net. Elementele excepționale și extraordinare de natură nerecurrentă ar trebui, în general, să fie, de asemenea, excluse. Cu toate acestea, acest lucru nu este întotdeauna posibil, deoarece pot exista situații în care ar fi oportun să le includeți, în funcție de circumstanțele cazului și de funcțiile asumate și riscurile asumate de către partea testată. Chiar și în cazul în care elementele excepționale și extraordinare nu sunt luate în considerare la determinarea indicatorului de profit net, poate fi utilă revizuirea acestora, deoarece acestea pot furniza informații valoroase în scopul analizei de comparabilitate (de exemplu, reflectând faptul că partea testată suportă un anumit risc).

2.81 În cazurile în care există o corelație între condițiile de creditare și prețurile de vânzare, ar putea fi adecvat să se reflecte veniturile din dobânzi în ceea ce privește capitalul de lucru pe termen scurt în calculul indicatorului de profit net și/sau să se procedeze la o ajustare a capitalului de lucru, a se vedea alineatele 3.47-3.54. Un exemplu ar fi atunci când o afacere mare de vânzare cu amănuntul beneficiază de termene lungi de plată cu furnizorii săi și de termene scurte de plată cu clienții săi, făcând astfel posibilă obținerea de numerar în exces care, la rândul său, poate face posibilă obținerea unor prețuri de vânzare mai mici pentru clienți decât în cazul în care astfel de condiții avantajoase nu ar fi disponibile.

2.82 Oportunitatea de includere sau excludere a profitului și pierderii din diferențele de schimb valutar din determinarea indicatorului de profit net ridică o serie de probleme dificile de comparabilitate. În primul rând, trebuie să se ia în considerare dacă profitul și pierderea din diferențele de schimb valutar sunt de natură comercială (de exemplu, profitul sau pierderea din diferențele de curs valutar aferente unei creanțe sau obligații comerciale) și dacă partea testată este sau nu responsabilă pentru acestea. În al doilea rând, orice acoperire a expunerii la risc valutar aferente unei creanțe sau obligații comerciale subiacente trebuie, de asemenea, luată în considerare și tratată în același mod la determinarea profitului net. De fapt, dacă o marjă netă tranzacțională este aplicată unei tranzacții în care riscul valutar este suportat de către partea testată, profitul sau pierderea din diferențele de schimbvalutar trebuie contabilizate în mod consecvent (fie în calculul indicatorului de profit net, fie separat).

2.83 Pentru activitățile financiare în care realizarea și primirea avansurilor constituie activitatea obișnuită a contribuabilului, va fi, în general, oportun să se ia în considerare efectul dobânzilor și al altor sume din categoria dobânzilor la determinarea indicatorului profitului net.

2.84 Pot apărea probleme de comparabilitate dificile în cazul în care tratamentul contabil al unor elemente de către întreprinderi comparabile terțe esteneclar sau nu permite evaluarea sau ajustarea fiabilă (a se vedea alineatul 2.75). Acest lucru poate fi valabil în special pentru depreciere, amortizare, opțiuni pe acțiuni și planuri de pensii. Decizia de a include sau nu astfel de elemente în determinarea indicatorului de profit net pentru aplicarea metodei tranzacționale a marjei nete va depinde de o ponderare a efectelor lor preconizate asupra adecvării indicatorului de profit net la circumstanțele tranzacției și asupra fiabilității comparației (a se vedea alineatul 3.50).

2.85 Oportunitatea includerii costurilor de înființare și costurilor de încetare a activității în determinarea indicatorului de profit net depinde de faptele și circumstanțele cazului și dacă, în circumstanțe comparabile, părțile independente ar fi convenit fie ca partea care îndeplinește funcțiile să suporte costurile de înființare și eventualele costuri de încetare a activității; fie ca o parte sau toate aceste costuri să fie refacturate fără marjă de profit, de exemplu clientului sau unui beneficiar; fie ca o parte sau toate aceste costuri să fie refacturate cu o marjă de profit, de exemplu, prin includerea acestora în calculul indicatorului de profit net al părții care îndeplinește funcțiile. A se vedea Capitolul IX, Partea II, Secțiunea E pentru o discuție despre costurile de încetare a activității în contextul unei restructurări a întreprinderii .

B.3.4. Ponderarea profitului net

2.86 Selectarea numitorului ar trebui să fie în concordanță cu analiza de comparabilitate (inclusiv funcțională) a tranzacției controlate și, în special, ar trebui să reflecte alocarea riscurilor între părți (cu condiția ca respectiva alocare a riscurilor să fie în condițiile principiului valorii de piață, a se vedea alineatele 1.47-1.50). De exemplu, activitățile intensive de capital, cum ar fi anumite activități de producție, pot implica un risc semnificativ de investiții, chiar și în acele cazuri în care riscurile operaționale (cum ar fi riscurile de piață sau riscurile aferente stocurilor) ar putea fi limitate. În cazul în care se aplică metoda tranzacțională a marjei nete în astfel de cazuri, riscurile legate de investiții se reflectă în indicatorul de profit net dacă acesta din urmă reprezintă rentabilitatea investițiilor (de exemplu, rentabilitatea activelor sau rentabilitatea capitalului angajat). Un astfel de indicator ar putea necesita ajustarea (sau selectarea unui alt indicator de profit net) în funcție de partea din tranzacția controlată care suportă acest risc, precum și de gradul de diferențe de risc care pot fi găsite în tranzacția controlată a contribuabilului și în comparabile. Consultați alineatele 3.47-3.54 pentru o discuție despre ajustările de comparabilitate.

2.87 Numitorul trebuie să se concentreze pe indicatorul (indicatorii) relevant (relevanți) al (ai) valorii funcțiilor îndeplinite de partea testată în tranzacția analizată, luând în considerare activele sale utilizate și riscurile asumate. În mod obișnuit și sub rezerva unei revizuirii a faptelor și circumstanțelor cazului, cheltuielile de exploatare pentru vânzări sau distribuție pot reprezenta o bază adecvată pentru activitățile de distribuție, costurile totale sau cheltuielile de exploatare pot reprezenta o bază adecvată pentru o activitate de servicii sau de producție, iar activele de exploatare pot reprezenta o bază adecvată pentru activități intensive de capital, cum ar fi anumite activități de producție sau utilități. Alte baze pot fi, de asemenea, adecvate în funcție de circumstanțele cazului.

2.88 Numitorul ar trebui să fie în mod rezonabil independent de tranzacțiile controlate, altfel nu ar exista un punct de plecare obiectiv. De exemplu, atunci când se analizează o tranzacție care constă în achiziționarea de bunuri de către un distribuitor de la o întreprindere asociată pentru revânzare către clienți independenți, nu se poate pondera indicatorul profitului net cu costul bunurilor vândute, deoarece aceste costuri sunt costurile controlate pentru care se testează conformarea cu principiul valorii de piață. În mod similar, pentru o tranzacție controlată care constă în prestarea de servicii către o întreprindere asociată, nu se poate pondera indicatorul profitului net cu veniturile din vânzarea de servicii, deoarece acestea sunt vânzările controlate pentru care se testează conformarea cu principiul valorii de piață. În cazul în care numitorul este afectat în mod semnificativ de costurile de tranzacție controlate care nu fac obiectul testării (cum ar fi taxele pentru sediu, taxele de închiriere sau redevențele plătite unei întreprinderi asociate), trebuie exercitată prudență pentru a se asigura că respectivele costuri de tranzacție controlate nu denaturează în mod semnificativ analiza și, în special, că acestea sunt în conformitate cu principiul valorii de piață.

2.89 Numitorul trebuie să fie unul care să poată fi măsurat în mod fiabil și consecvent la nivelul tranzacțiilor controlate ale contribuabilului. În plus, baza adecvată ar trebui să fie una care să poată fi măsurată într-o manieră fiabilă și consecventă la nivelul tranzacției necontrolate comparabile. În practică acest lucru limitează capacitatea de a utiliza anumiți indicatori, așa cum se discută la alineatul 2.99 de mai jos. În plus, alocarea de către contribuabil a cheltuielilor indirecte pentru tranzacția analizată ar trebui să fie adecvată și consecventă în timp.

B.3.4.1. Cazuri în care profitul net este ponderat la vânzări

2.90 Un indicator al profitului net împărțit la vânzări sau marja de profit

net este frecvent utilizat pentru a determina prețul de piață al achizițiilor de la o întreprindere asociată pentru revânzare către clienți independenți. În astfel de cazuri, cifra vânzărilor la numitor ar trebui să fie revânzarea articolelor achiziționate în tranzacția controlată analizată. Veniturile din vânzări care provin din activități necontrolate (cumpărare de la întreprinderi independente pentru revânzare către întreprinderi independente) nu trebuie incluse în determinarea sau testarea remunerației pentru tranzacțiile controlate, cu excepția cazului în care tranzacțiile necontrolate sunt de așa natură încât nu afectează în mod semnificativ comparația și/sau tranzacțiile controlate și necontrolate sunt atât de strâns legate încât nu pot fi evaluate în mod adecvat pe o bază separată. Un exemplu al acestei din urmă situații poate apărea uneori în legătură cu serviciile post-vânzare necontrolate sau vânzările de piese de schimb furnizate de un distribuitor clienților utilizatori finali independenți, în cazul în care acestea sunt strâns legate de tranzacțiile de cumpărare controlate de distribuitor pentru revânzare către aceiași clienți utilizatori finali independenți, de pildă, deoarece activitatea de servicii se desfășoară utilizând drepturi sau alte active care sunt acordate în temeiul contractului de distribuție. A se vedea, de asemenea, discuția despre abordările portofoliului de la alineatul 3.10.

2.91 O întrebare care apare în cazurile în care indicatorul profitului net este ponderat în raport cu vânzările este modul de contabilizare a rabaturilor și reducerilor care pot fi acordate clienților de către contribuabil sau elementele comparabile. În funcție de standardele contabile, rabaturile și reducerile pot fi tratate drept o reducere a veniturilor din vânzări sau ca reprezentând o cheltuială. Dificultăți similare pot apărea în legătură cu profitul sau pierderea din diferențele de curs valutar. În cazul în care astfel de elemente afectează în mod semnificativ comparația, cheia este de a compara și de a urma aceleași principii contabile pentru contribuabil și pentru elementele comparabile.

B.3.4.2. Cazuri în care profitul net este ponderat la costuri

2.92 Indicatorii bazați pe costuri trebuie utilizați numai în cazurile în care costurile reprezintă un indicator relevant al valorii funcțiilor îndeplinite, al activelor utilizate și al riscurilor asumate de către partea testată. În plus, determinarea cheltuielilor care ar trebui incluse în baza de calcul a costurilor ar trebui să rezulte dintr-o analiză atentă a faptelor și circumstanțelor cazului. În cazul în care indicatorul de profit net este ponderat cu costurile, ar trebui luate în considerare doar acele costuri care au o legătură directă sau indirectă cu tranzacția controlată supusă analizei (sau cu tranzacțiile agregate conform principiului din paragrafele 3.9-3.12). În consecință, este necesar un nivel adecvat de segmentare a conturilor unui contribuabil pentru a exclude din numitor costurile care se referă la alte activități sau tranzacții și afectează semnificativ comparabilitatea cu tranzacțiile necontrolate. În plus, în majoritatea cazurilor, numai acele costuri care sunt de natură operațională ar

trebui incluse în numitor. Discuția de la alineatele 2.80-2.85 de mai sus se aplică și costurilor ca numitor.

2.93 În aplicarea unei metode a marjei nete bazată pe costuri, sunt utilizate adeseori costurile integrale care includ toate costurile directe și indirecte ce pot fi atribuite activității sau tranzacției, împreună cu o alocare adecvată a costurilor de regie ale întreprinderii. Se poate pune întrebarea dacă și în ce măsură este acceptabil, în condițiile principiului valorii de piață, să se trateze o parte semnificativă a costurilor contribuabilului drept costuri de transfer la care nu este atribuit niciun element de profit (și anume, drept costuri care sunt potențial excluse din numitorul indicatorului de profit net). Acest lucru depinde de măsura în care o parte independentă, în circumstanțe comparabile, ar fi de acord să nu obțină o marjă de profit la o parte din costurile pe care le suportă. Răspunsul nu ar trebui să se bazeze pe clasificarea costurilor drept costuri „interne” sau „externe”, ci mai degrabă pe o analiză de comparabilitate (inclusiv funcțională). A se vedea alineatul 7.

2.94 În cazul în care se constată că tratarea costurilor ca fiind costuri de transfer se realizează în condițiile principiului valorii de piață, se ridică o a doua întrebare cu privire la consecințele asupra comparabilității și asupra determinării intervalului de comparare. Deoarece este necesar să se compare similar, în cazul în care costurile de transfer sunt excluse din numitorul indicatorului de profit net al contribuabilului, costurile comparabilelor trebui, de asemenea, excluse din numitorul indicatorului de profit net comparabil. Problemele de comparabilitate pot apărea în practică în cazul în care sunt disponibile informații limitate cu privire la defalcarea costurilor comparabilelor.

2.95 În funcție de faptele și circumstanțele cazului, costurile reale, precum și costurile standard sau bugetate pot fi adecvate pentru a fi utilizate ca bază de cost. Utilizarea costurilor reale poate ridica o problemă, deoarece este posibil ca partea testată să nu aibă niciun stimulent pentru a monitoriza cu atenție costurile. În acordurile dintre părți independente, se întâmplă uneori ca un obiectiv de reducere a costurilor să fie luat în considerare în metoda de remunerare. În acordurile de producție între întreprinderi independente se poate întâmpla, de asemenea, ca prețurile să fie stabilite pe baza costurilor standard și ca orice scădere sau creștere a costurilor reale în comparație cu costurile standard să fie atribuită producătorului. În cazul în care reflectă înțelegerile între întreprinderi independente, mecanisme similare ar putea fi luate în considerare în aplicarea metodei tranzacționale a marjei nete bazată pe costuri. Consultați alineatul 2.52 pentru o discuție a aceleiași probleme în legătură cu metoda cost-plus.

2.96 Utilizarea costurilor previzionale poate ridica, de asemenea, o serie de preocupări în care rezultă diferențe mari între costurile reale și costurile previzionale. Este puțin probabil ca părțile independente să stabilească prețurile pe baza costurilor previzionale fără a conveni asupra factorilor care trebuie luați în considerare la stabilirea bugetului, fără a ține cont de modul în care costurile previzionale au fost comparate cu costurile reale din anii anteriori și fără a aborda modul în care trebuie tratate circumstanțele neprevăzute.

B. 3.4.3. Cazuri în care profitul net este ponderat la active

2.97 Rentabilitatea activelor (sau a capitalului) poate reprezenta o bază adecvată în cazurile în care activele (mai degrabă decât costurile sau vânzările) reprezintă un indicator mai bun al valorii adăugate de partea testată, de exemplu în anumite activități de producție sau alte activități intensive de active și în activități financiare intensive de capital. În cazul în care indicatorul este un profit net ponderat la active, trebuie utilizate numai activele de exploatare. Activele de exploatare includ imobilizările corporale de exploatare, inclusiv terenuri și clădiri, instalații și echipamente, imobilizările necorporale de exploatare utilizate în activitate, cum ar fi brevetele și know-how-ul, precum și activele de capital de lucru, cum ar fi stocurile și creanțele comerciale (minus obligațiile comerciale). Investițiile și soldurile de numerar nu sunt, în general, active de exploatare în afara sectorului industriei financiare.

2.98 În cazurile în care profitul net este ponderat la active, se pune întrebarea cum trebuie evaluate activele, de exemplu la valoarea contabilă sau la valoarea de piață. Utilizarea valorii contabile ar putea denatura comparația, de exemplu între acele întreprinderi care și-au depreciat activele și cele care au active mai recente cu depreciere continuă, precum și între întreprinderile care utilizează active necorporale achiziționate și altele care utilizează active necorporale dezvoltate prin forțe proprii. Utilizarea valorii de piață ar putea atenua această problemă, deși poate ridica alte probleme de fiabilitate în care evaluarea activelor este incertă și se poate dovedi, de asemenea, extrem de costisitoare și împovărătoare, în special pentru activele necorporale. În funcție de faptele și împrejurările fiecărui caz în parte, este posibil să se efectueze ajustări pentru a îmbunătăți fiabilitatea comparației. Alegerea între valoarea contabilă, valoarea contabilă ajustată, valoarea de piață și alte opțiuni disponibile ar trebui făcută în vederea găsirii celei mai fiabile măsuri, ținând cont de dimensiunea și complexitatea tranzacției și de costurile și sarcina implicate, a se vedea Capitolul III, Secțiunea C.

B.3.4.4. Alți posibili indicatori de profit net

2.99 Alți indicatori de profit net pot fi adecvați în funcție de faptele și circumstanțele tranzacțiilor. De exemplu, în funcție de industrie și de tranzacția controlată analizată, poate fi util să se analizeze alți numitori în care pot exista date independente, cum ar fi: suprafața punctelor de vânzare cu amănuntul, greutatea produselor transportate, numărul de angajați, timpul, distanța etc. Deși nu există niciun motiv pentru a exclude utilizarea unor astfel de baze în cazul în care acestea oferă o indicație rezonabilă a valorii adăugate de partea testată la tranzacția controlată, acestea ar trebui utilizate numai în cazul în care este posibil să se obțină informații comparabile fiabile pentru a sprijini aplicarea metodei cu un astfel de indicator de profit net.

B.3.5. Rata Berry

2.100 „Rata Berry” reprezintă raportul dintre profitul brut și cheltuielile de exploatare. Dobânzile și veniturile externe sunt, în general, excluse din determinarea profitului brut; deprecierea și amortizarea pot fi sau nu incluse în cheltuielile de exploatare mai cu seamă în funcție de posibilele incertitudini pe care le pot crea în legătură cu evaluarea și comparabilitatea.

2.101 Selectarea indicatorului financiar adecvat depinde de faptele și circumstanțele cazului, a se vedea alineatul 2.76. Au fost exprimate preocupări cu privire la faptul că rata Berry este uneori utilizat în cazurile în care acesta nu este potrivit fără prudența necesară în selectarea și determinarea oricărei metode de stabilire a prețurilor de transfer și a oricărui indicator financiar. A se vedea alineatul 2.92 în ceea ce privește utilizarea indicatorilor bazați pe costuri în general. O dificultate obișnuită în determinarea ratei Berry este că acesta este foarte sensibil la clasificarea costurilor drept cheltuieli de exploatare sau nu și, prin urmare, pot surveni probleme de comparabilitate. În plus, problemele ridicate la alineatele 2.93-2.94 de mai sus în legătură cu costurile de transfer apar, de asemenea, în aplicarea ratei Berry. Ca o rată Berry să fie adecvată pentru a testa remunerația unei tranzacții controlate (de exemplu, constând în distribuția de produse), este necesar ca:

- Valoarea funcțiilor îndeplinite în tranzacția controlată (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) să fie proporțională cu cheltuielile de exploatare,
- Valoarea funcțiilor îndeplinite în tranzacția controlată (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) să nu fie afectată semnificativ de valoarea produselor distribuite, și anume, să nu fie proporțională cu vânzările și
- Contribuabilul să nu îndeplinească, în tranzacțiile controlate, nicio altă

funcție semnificativă (de exemplu, funcția de producție) care ar trebui remunerată utilizând o altă metodă sau un alt indicator financiar.

2.102 O situație în care rata Berry se poate dovedi util este în cazul activităților intermediare în care un contribuabil achiziționează bunuri de la o întreprindere asociată și le vinde altor întreprinderi asociate. În astfel de cazuri, metoda prețului de revânzare poate să nu fie aplicabilă având în vedere absența vânzărilor necontrolate, iar o metodă cost plus care ar asigura o marjă de profit la costurile mărfurilor vândute poate de asemenea să nu fie aplicabilă atunci când costul mărfurilor vândute constă în achiziții controlate. În schimb, cheltuielile de exploatare în cazul unui intermediar pot fi în mod rezonabil independente de formularea prețurilor de transfer, cu excepția cazului în care sunt afectate în mod semnificativ de costurile de tranzacție controlate, cum ar fi taxele aferente sediului, taxele de închiriere sau redevențele plătite unei întreprinderi asociate, astfel încât, în funcție de faptele și circumstanțele cazului, o rată Berry poate fi un indicator adecvat, sub rezerva observațiilor de mai sus.

B.3.6. Alte îndrumări

2.103 Deși nu este specifică metodei tranzacționale a marjei nete, problema utilizării datelor netranzacționale ale terților este, în practică, mai acută atunci când se aplică această metodă din cauza dependenței puternice de comparabile externe. Problema apare deoarece datele publice sunt adeseori insuficiente pentru a permite determinarea indicatorilor profitului net al terților la nivel tranzacțional. Acesta este motivul pentru care trebuie să existe o comparabilitate suficientă între tranzacția controlată și tranzacțiile necontrolate comparabile. Având în vedere că, adesea, singurele date disponibile pentru terțe părți sunt date la nivelul întregii întreprinderi, funcțiile îndeplinite de terț în operațiunile sale totale trebuie să fie aliniată îndeaproape la acele funcții îndeplinite de partea testată în ceea ce privește tranzacțiile sale controlate pentru a permite utilizarea acestora pentru a determina un rezultat de valoare de piață pentru aceasta din urmă. Obiectivul general este de a determina un nivel de segmentare care să ofere elemente comparabile fiabile pentru tranzacția controlată, pe baza faptelor și circumstanțelor cazului respectiv. În cazul în care este imposibil, în practică, să se atingă nivelul tranzacțional stabilit ca ideal de acest Ghid OCDE, este încă important să se încerce să se găsească cele mai fiabile elemente comparabile, așa cum s-a discutat la punctul 3.2, prin efectuarea de ajustări adecvate pe baza dovezilor disponibile.

2.104 A se vedea, în special, alineatele 3.18-3.19 pentru îndrumări privind partea testată, alineatele 3.55-3.66 pentru îndrumări privind intervalul de comparare și punctele 3.75-3.79 pentru îndrumări privind datele pe mai mulți ani.

B.4. Exemple de aplicare a metodei tranzacționale a marjei nete

2.105 Cu titlu ilustrativ, exemplul cost-plus de la alineatul 2.53 demonstrează necesitatea ajustării marjei brute care rezultă din tranzacții pentru a realiza o comparație consecventă și fiabilă. Astfel de ajustări pot fi efectuate fără dificultate în cazul în care costurile relevante pot fi ușor analizate. Cu toate acestea, în cazul în care se știe că este necesară o ajustare dar nu este posibil să se identifice costurile specifice pentru care este necesară o ajustare, poate fi totuși identificat profitul net rezultat din tranzacție și, prin urmare, să se asigure că se utilizează o măsură consecventă. De exemplu, în cazul în care costurile de supraveghere, generale și administrative care sunt tratate ca parte a costurilor bunurilor vândute pentru întreprinderi întreprinderile independente X, Y și Z nu pot fi identificate astfel încât să se ajusteze marja într-o aplicare fiabilă a costului-plus, poate fi necesar să se examineze indicatorii profitului net în absența unor comparații mai fiabile.

2.106 O abordare similară poate fi necesară atunci când există diferențe în funcțiile îndeplinite de părțile comparate. Să presupunem că faptele sunt aceleași ca în exemplul de la alineatul 2.38, cu excepția cazului în care întreprinderile independente comparabile sunt cele care îndeplinesc funcția suplimentară de asistență tehnică și nu de întreprindere asociată și că aceste costuri sunt raportate în costul bunurilor vândute, dar nu pot fi identificate separat. Din cauza diferențelor de produs și de piață, este posibil să nu fie posibilă găsirea unui preț necontrolat comparabil, iar metoda prețului de revânzare ar fi nesigură, deoarece marja brută a întreprinderilor independente ar trebui să fie mai mare decât cea a întreprinderii asociate pentru a reflecta funcția suplimentară și pentru a acoperi costurile suplimentare necunoscute. În acest exemplu poate fi mai fiabilă examinarea marjelor nete pentru a evalua diferența prețului de transfer care ar reflecta diferența de funcție. Utilizarea marjelor nete într-un astfel de caz trebuie să țină seama de comparabilitate și poate să nu fie fiabilă dacă ar exista un efect semnificativ asupra marjei nete ca urmare a funcției suplimentare sau ca urmare a diferențelor de piață.

2.107 Faptele sunt aceleași ca la alineatul 2.36. Cu toate acestea, valoarea cheltuielilor de garanție suportate de distribuitorul A se dovedește imposibil de stabilit, astfel încât nu este posibilă ajustarea fiabilă a profitului brut al lui A pentru a face marja de profit brută comparabilă în mod corespunzător cu cea a lui B. Cu toate acestea, dacă nu există alte diferențe funcționale semnificative între A și B și se cunoaște profitul net al lui A în raport cu vânzările sale, s-ar putea aplica metoda tranzacțională a marjei nete pentru B comparând marja conexă vânzărilor lui A cu profiturile nete cu marja calculată pe aceeași bază pentru B.

C. Metoda tranzacțională de împărțire a profitului

C.1 Generalități

2.108 Metoda tranzacțională de împărțire a profitului urmărește să elimine efectul asupra profitului al condițiilor speciale realizate sau impuse într-o tranzacție controlată (sau în tranzații controlate care sunt adecvate pentru agregare în conformitate cu principiile de la alineatele 3.9-3.12) prin determinarea împărțirii profiturilor pe care întreprinderile independente s-ar fi așteptat să le realizeze din angajarea într-o tranzacție sau tranzații. Metoda tranzacțională de împărțire a profitului identifică mai întâi profiturile care urmează să fie împărțite pentru întreprinderile asociate din tranzațiile controlate în care acestea sunt angajate („profituri combinate”). Referirile la „profituri” trebuie considerate ca fiind aplicabile în mod egal și pierderilor. A se vedea alineatele 2.124-2.131 pentru o discuție despre modul de măsurare a profiturilor care urmează să fie împărțite. Aceste profituri combinate sunt apoi împărțite între întreprinderile asociate pe o bază valabilă din punct de vedere economic, care aproximează împărțirea profiturilor care ar fi fost anticipată și reflectată într-un acord încheiat în condițiile principiului valorii de piață. A se vedea alineatele 2.132-2.145 pentru o discuție despre modul de împărțire a profiturilor combinate.

C.2 Puncte forte și puncte slabe

2.109 Principalul avantaj al metodei tranzacționale de împărțire a profitului este că poate oferi o soluție pentru operațiuni extrem de integrate pentru care o metodă unilaterală nu ar fi adecvată. De exemplu, a se vedea discuția privind adecvarea și aplicarea metodelor de împărțire a profitului la tranzacționarea globală a instrumentelor financiare între întreprinderi asociate în Partea III, Secțiunea C din Raportul privind atribuirea profiturilor către sediile permanente.² Metoda tranzacțională de împărțire a profitului poate fi, de asemenea, considerată cea mai potrivită metodă în cazurile în care ambele părți la o tranzacție aduc contribuții unice și valoroase (de exemplu, contribuie cu imobilizări necorporale unice) la tranzacție, deoarece într-un astfel de caz, părțile independente ar putea dori să împartă profiturile tranzației proporțional cu contribuțiile lor respective, iar o metodă bilaterală ar putea fi mai potrivită în aceste circumstanțe decât o metodă unilaterală. În plus, în

2 A se vedea Raportul privind atribuirea profiturilor către sediile permanente, aprobat de Comitetul pentru afaceri fiscale la 24 iunie 2008 și de Consiliu pentru publicare la 17 iulie 2008 și Versiunea din 2010 a Raportului privind atribuirea profiturilor către sediile permanente, aprobat de Comitetul pentru afaceri fiscale la 22 iunie 2010 și de Consiliu pentru publicare la 22 iulie 2010.

prezența unor contribuții unice și de valoare, informațiile privind elementele comparabile fiabile ar putea fi insuficiente pentru a aplica o altă metodă. Pe de altă parte, o metodă tranzacțională de împărțire a profitului nu ar fi utilizată în mod obișnuit în cazurile în care o parte la tranzacție îndeplinește doar funcții simple și nu aduce nicio contribuție unică semnificativă (de exemplu, activități de fabricare pe bază decontract sau activități de servicii pe bază de contract în circumstanțe relevante), deoarece în astfel de cazuri o metodă tranzacțională de împărțire a profitului nu ar fi, de obicei, adecvată având în vedere analiza funcțională a părții respective. Consultați alineatele 3.38-3.39 pentru o discuție a limitărilor în comparabilele disponibile.

2.110 În cazul în care sunt disponibile date comparabile, acestea pot fi relevante în analiza împărțirii profitului pentru a sprijini împărțirea profiturilor care ar fi fost realizată între părți independente în circumstanțe comparabile. Datele comparabile pot fi, de asemenea, relevante în analiza împărțirii profitului pentru a evalua valoarea contribuțiilor pe care fiecare întreprindere asociată le aduce tranzacțiilor. De fapt, se presupune că părțile independente ar fi împărțit profiturile combinate proporțional cu valoarea contribuțiilor lor respective la generarea de profit în cadrul tranzacției. Pe de altă parte, datele de piață externe luate în considerare la evaluarea contribuției fiecărei întreprinderi asociate la tranzacțiile controlate vor fi mai puțin strâns legate de aceste tranzacții decât în cazul celorlalte metode disponibile.

2.111 Cu toate acestea, în acele cazuri în care nu mai există dovezi directe despre modul în care părțile independente în circumstanțe comparabile ar fi împărțit profitul în tranzacții comparabile, alocarea profiturilor se poate baza pe împărțirea funcțiilor (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) între întreprinderile asociate.

2.112 Un alt punct forte al metodei tranzacționale de împărțire a profitului este acela că oferă flexibilitate prin luarea în considerare a faptelor și circumstanțelor specifice, eventual unice, ale întreprinderilor asociate care nu sunt prezente în întreprinderi independente, constituind în același timp o abordare în condițiile principiului valorii de piață în măsura în care reflectă ceea ce ar fi făcut în mod rezonabil întreprinderile independente dacă s-ar fi confruntat cu aceleași circumstanțe.

2.113 Un alt avantaj al metodei tranzacționale de împărțire a profitului este că este mai puțin probabil ca oricare dintre părțile la tranzacția controlată să rămână cu un profit extrem și improbabil, deoarece ambele părți ale tranzacției sunt supuse evaluării. Acest aspect poate fi deosebit de important atunci când se analizează contribuțiile părților cu privire la imobilizările necorporale utilizate în tranzacțiile controlate. Această abordare bilaterală poate fi, de asemenea, utilizată pentru a realiza o împărțire a profiturilor din economiile de scară sau alte eficiențe comune care să satisfacă atât contribuabilul, cât și administrațiile fiscale.

2.114 Un neajuns al metodei tranzacționale de împărțire a profitului se referă la dificultăți în aplicarea acesteia. La prima analiză, metoda împărțirii profitului poate părea ușor accesibilă atât contribuabililor, cât și administrațiilor fiscale, deoarece tinde să se bazeze mai puțin pe informații despre întreprinderile independente. Cu toate acestea, întreprinderile asociate și administrațiile fiscale pot avea dificultăți în accesarea informațiilor de la afiliații străini. În plus, poate fi dificil să se măsoare veniturile și costurile combinate pentru toate întreprinderile asociate care participă la tranzacțiile controlate, ceea ce ar necesita prezentarea de registre și evidențe contabile pe o bază comună și efectuarea de ajustări ale practicilor contabile și ale valurilor. În plus, atunci când metoda tranzacțională de împărțire a profitului este aplicată profitului din exploatare, poate fi dificil să se identifice cheltuielile de exploatare corespunzătoare asociate tranzacțiilor și să se aloce costurile între tranzacții și celelalte activități ale întreprinderilor asociate.

C.3 *Îndrumări pentru aplicare*

C.3.1. *Generalități*

2.115 Prezentul Ghid OCDE nu urmărește să ofere o prezentare exhaustivă a modurilor în care poate fi aplicată metoda tranzacțională de împărțire a profitului. Aplicarea metodei va depinde de fiecare caz în parte și de informațiile disponibile, însă obiectivul prioritar ar trebui să fie aproximarea cât mai apropiată posibil a împărțirii profiturilor care ar fi fost realizate dacă părțile ar fi fost întreprinderi independente.

2.116 În conformitate cu metoda tranzacțională de împărțire a profitului, profiturile combinate trebuie împărțite între întreprinderile asociate pe o bază valabilă din punct de vedere economic, care aproximează împărțirea profiturilor care ar fi fost anticipată și reflectată într-un contract încheiat în condițiile principiului valorii de piață. În general, determinarea profiturilor combinate care urmează să fie împărțite și a factorilor de divizare ar trebui:

- Să fie conformă cu analiza funcțională a tranzacției controlate analizate și, în special, să reflecte alocarea riscurilor între părți,
- Să fie conformă cu determinarea profiturilor combinate care urmează să fie împărțite și a factorilor de divizare care ar fi fost conveniți între întreprinderi independente,
- Să fie conformă cu tipul de abordare a împărțirii profitului (de exemplu, analiza contribuției, analiza reziduală sau altele; abordare *ex ante* sau *ex post*, astfel cum s-a discutat la alineatele 2.118-2.145 de mai jos) și
- Să poată fi măsurate în mod fiabil.

2.117 De asemenea,

- Dacă se utilizează metoda tranzacțională de împărțire a profitului pentru a stabili prețurile de transfer în tranzacții controlate (abordare *ex ante*), ar fi rezonabil să se aștepte ca durata de viață a acordului și criteriile sau cheile de alocare să fie convenite înainte de tranzacție,
- Persoana care utilizează metoda tranzacțională de împărțire a profitului (contribuabil sau administrație fiscală) ar trebui să fie pregătită să explice de ce este considerată cea mai potrivită metodă pentru circumstanțele cazului, precum și modul în care este pusă în aplicare și, în special, criteriile sau cheile de alocare utilizate pentru împărțirea profiturilor combinate și
- Stabilirea profiturilor combinate care urmează să fie împărțite și a factorilor de divizare ar trebui, în general, să fie utilizată în mod consecvent pe durata acordului, inclusiv în timpul anilor deficitari, cu excepția cazului în care părțile independente în circumstanțe comparabile ar fi convenit altfel și justificarea utilizării unor criterii sau chei de alocare diferite este documentată sau dacă circumstanțe specifice ar fi justificat o renegociere între părțile independente.

C.3.2. Diverse abordări pentru împărțirea profiturilor

2.118 Există o serie de abordări pentru estimarea împărțirii profiturilor, pe baza profiturilor proiectate sau a celor reale, după caz, cu care întreprinderile independente ar fi fost de acord, dintre care două sunt discutate în următoarele alineate. Aceste abordări – analiza contribuției și analiza reziduală – nu sunt neapărat exhaustive sau se exclud reciproc.

C.3.2.1. Analiza contribuției

2.119 În cadrul unei analize a contribuțiilor, profiturile combinate, care reprezintă profiturile totale din tranzacțiile controlate examinate, ar fi împărțite între întreprinderile asociate pe baza unei aproximări rezonabile a împărțirii profiturilor pe care întreprinderile independente se așteptau să le realizeze din angajarea în tranzacții comparabile. Această repartizare poate fi susținută de date comparabile, dacă acestea sunt disponibile. În absența lor, acestea se fundamentează adesea pe valoarea relativă a funcțiilor îndeplinite de fiecare dintre întreprinderile asociate care participă la tranzacțiile controlate, luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate. În cazurile în care valoarea relativă a contribuțiilor poate fi măsurată direct, este posibil să nu fie necesară estimarea valorii reale de piață a contribuțiilor fiecărui participant.

2.120 Poate fi dificil să se determine valoarea relativă a contribuției pe care fiecare dintre întreprinderile asociate o aduce la tranzacțiile controlate,

iar abordarea va depinde adesea de faptele și circumstanțele fiecărui caz. Determinarea se poate face prin compararea naturii și gradului contribuției fiecărei părți de diferite tipuri (de exemplu, prestarea de servicii, cheltuielile de dezvoltare suportate, capitalul investit) și atribuirea unui procent pe baza comparației relative și a datelor de pe piața externă. A se vedea alineatele 2.132-2.145 pentru o discuție despre modul de împărțire a profiturilor combinate.

C.3.2.2. Analize reziduale³

2.121 O analiză reziduală împarte profiturile combinate din tranzacțiile controlate examinate în două etape. În prima etapă, fiecărui participant i se alocă o remunerație în condițiile principiului valorii de piață pentru contribuțiile sale neunice în raport cu tranzacțiile controlate în care este angajat. În mod obișnuit, această remunerație inițială ar fi determinată prin aplicarea uneia dintre metodele tradiționale de tranzacționare sau a unei metode de marjă netătranzacțională, prin referire la remunerarea tranzacțiilor comparabile între întreprinderi independente. Astfel, în general, nu ar ține cont de randamentul carear fi generat de orice contribuție unică și valoroasă a participanților. În a doua etapă, orice profit (sau pierdere) reziduală rămasă după repartizarea primei etape va fi alocată între părți pe baza unei analize a faptelor și circumstanțelor, urmând îndrumările descrise la alineatele 2.132-2.145 pentru împărțirea profiturilor combinate.

2.122 O abordare alternativă a modului de aplicare a unei analize reziduale ar putea încerca să reproducă rezultatul negocierilor dintre întreprinderile independente pe piața liberă. În acest context, în prima etapă, remunerația inițială oferită fiecărui participant ar corespunde celui mai mic preț pe care un vânzător independent l-ar accepta în mod rezonabil în împrejurările date și celui mai mare preț pe care cumpărătorul ar fi dispus în mod rezonabil să îl plătească. Orice discrepanță dintre aceste două cifre ar putea duce la profitul rezidual pe care întreprinderile independente l-ar negocia. Prin urmare, în a doua etapă, analiza reziduală ar putea împărți acest fond de profit pe baza unei analize a oricăror factori relevanți pentru întreprinderile asociate care ar indica modul în care întreprinderile independente ar fi putut împărți diferența dintre prețul minim al vânzătorului și prețul maxim al cumpărătorului.

3 Un exemplu care ilustrează aplicarea împărțirii profitului rezidual se găsește în Anexa II la Capitolul II.

2.123 În unele cazuri, ar putea fi efectuată o analiză, poate ca parte a unei împărțiri a profitului rezidual sau ca metodă de împărțire a profiturilor per se luând în considerare fluxul de numerar actualizat către părțile implicate în tranzacțiile controlate pe durata de viață anticipată a afacerii. Una dintre situațiile în care aceasta poate fi o metodă eficientă ar fi cazul în care este implicat un start-up, proiecțiile fluxului de numerar au fost efectuate ca parte a evaluării viabilității proiectului, iar investițiile de capital și vânzările ar putea fi estimate cu un grad rezonabil de certitudine. Cu toate acestea, fiabilitatea unei astfel de abordări va depinde de utilizarea unei rate de actualizare adecvate, care ar trebui să se bazeze pe valorile de referință ale pieței. În această privință, trebuie remarcat faptul că primele de risc la nivel de industrie utilizate pentru a calcula reducerea nu fac distincție între anumite întreprinderi, cu atât mai puțin între segmente de afaceri, iar estimările privind calendarul relativ al încasărilor pot fi problematice. Prin urmare, o astfel de abordare ar necesita o prudență considerabilă și ar trebui completată, acolo unde este posibil, cu informații derivate din alte metode.

C.3.3. *Stabilirea profiturilor combinate care urmează să fie împărțite*

2.124 Profiturile combinate care urmează să fie împărțite în metoda tranzacțională de împărțire a profitului sunt profiturile întreprinderilor asociate din tranzacțiile controlate în care sunt angajate întreprinderi întreprinderile asociate. Profiturile combinate care urmează să fie împărțite ar trebui să fie numai cele care decurg din tranzacția(tranzacțiile) controlată (controlate) analizată (analizate). Pentru a determina aceste profituri, este esențial să se identifice mai întâi tranzacțiile relevante care urmează să fie acoperite de împărțirea profitului. De asemenea, este esențial să se identifice nivelul de agregare, a se vedea alineatele 3.9-3.12. În cazul în care un contribuabil a controlat tranzacții cu mai multe întreprinderi asociate, este, de asemenea, necesar să se identifice părțile în legătură cu tranzacțiile respective și profiturile care urmează să fie împărțite între acestea.

2.125 Pentru a determina profiturile combinate care urmează să fie împărțite, conturile părților la tranzacție cărora li se aplică metoda tranzacțională de împărțire a profitului trebuie să fie puse pe o bază comună în ceea ce privește practica contabilă și moneda și apoi combinate. Deoarece standardele contabile pot avea efecte semnificative asupra determinării profiturilor care urmează să fie împărțite, ele trebuie selectate înainte de aplicarea metodei și aplicate în mod consecvent pe întreaga durată a contractului. A se vedea alineatele 2.115 - 2.117 pentru îndrumări generale privind coerența determinării profiturilor combinate care urmează să fie împărțite.

2.126 Contabilitatea financiară poate constitui punctul de plecare pentru determinarea profitului ce urmează a fi repartizat în lipsa unor standarde armonizate de contabilitate fiscală. Utilizarea altor date financiare (de exemplu, contabilizarea costurilor) ar trebui să fie permisă în cazul în care astfel de conturi există, sunt fiabile, expertizabile și suficient de detaliate la nivel tranzacțional. În acest context, situațiile financiare pe tipuri de produse sau pe divizie în cadrul întreprinderii se pot dovedi a fi cele mai utile înregistrăricontabile.

C.3.3.1. Profituri reale sau preconizate

2.127 Dacă metoda împărțirii profitului ar fi utilizată de întreprinderi întreprinderile asociate pentru a stabili prețurile de transfer în tranzacții controlate (și anume, o abordare *ex ante*), atunci fiecare întreprindere asociată ar încerca să realizeze împărțirea profiturilor pe care întreprinderi întreprinderile independente s-ar fi așteptat să o realizeze din angajarea în tranzacții comparabile. În funcție de fapte și circumstanțe, se observă în practică împărțirea profitului utilizând profiturile reale sau preconizate.

2.128 Atunci când o administrație fiscală examinează modul în care a fost aplicată metoda *ex-ante* pentru a aprecia dacă metoda a aproximat cu fiabilitate prețul de transfer la nivel de piață, este esențial ca administrația fiscală să admită faptul că respectivul contribuabil nu ar fi putut cunoaște care va fi profitul efectiv realizat al activității economice la momentul stabilirii condițiilor tranzacției controlate. Fără o astfel de recunoaștere, aplicarea metodei tranzacționale de împărțire a profitului ar putea penaliza sau recompensa un contribuabil, concentrându-se asupra circumstanțelor pe care contribuabilul nu le-ar fi putut prevedea în mod rezonabil. O astfel de aplicare ar fi contrară principiului valorii de piață, deoarece întreprinderile independente în circumstanțe similare s-ar fi putut bazadoar pe proiecții și nu ar fi putut cunoaște experiența reală a profitului. A se vedea, de asemenea, alineatul 3.74.

2.129 Prin utilizarea metodei tranzacționale de împărțire a profitului pentru a stabili condițiile tranzacțiilor controlate, întreprinderile asociate ar căuta să realizeze împărțirea profitului pe care ar fi realizat-o întreprinderile independente. Evaluarea condițiilor tranzacțiilor controlate ale întreprinderilor asociate utilizând metoda tranzacțională a împărțire a profitului va fi mai ușoară pentru o administrație fiscală în care întreprinderile asociate au stabilit inițial astfel de condiții pe aceeași bază. Evaluarea poate începe apoi pe aceeași bază pentru a verifica dacă împărțirea profiturilor reale este în conformitate cu principiul valorii de piață.

2.130 În cazul în care întreprinderile asociate au stabilit condițiile tranzacțiilor lor controlate pe o altă bază decât metoda tranzacțională de

împărțire a profitului, administrația fiscală va evalua aceste condiții pe baza experienței efective de profit a întreprinderii. Cu toate acestea, se va acorda atenție pentru a se asigura că aplicarea metodei tranzacționale de împărțire a profitului se realizează într-un context similar cu ceea ce ar fi experimentat întreprinderile asociate, și anume, pe baza informațiilor cunoscute sau predictibile în mod rezonabil de către întreprinderile asociate la momentul încheierii tranzacțiilor, pentru a evita analiza retrospectivă. A se vedea alineatele 2.11 și 3.74.

C.3.3.2 Diferiți indicatori de profit⁴

2.131 În general, profiturile combinate care urmează să fie împărțite prin metoda tranzacțională de împărțire a profitului sunt profiturile din exploatare. Aplicarea metodei tranzacționale de împărțire a profitului în acest mod asigură faptul că atât veniturile, cât și cheltuielile întreprinderii multinaționale sunt atribuite întreprinderii asociate relevante în mod consecvent. Cu toate acestea, ocazional, poate fi oportun să se efectueze o împărțire a profiturilor brute și apoi să se deducă cheltuielile suportate sau atribuite fiecărei întreprinderi relevante (și excluzând cheltuielile luate în considerare la calcularea profiturilor brute). În astfel de cazuri, în care se aplică analize diferite pentru a împărți venitul brut și deducerile întreprinderii multinaționale între întreprinderile asociate, trebuie să se ia măsuri pentru a se asigura că cheltuielile suportate sau atribuite fiecărei întreprinderi sunt în concordanță cu activitățile și riscurile asumate de acestea și că alocarea profiturilor brute este, de asemenea, în concordanță cu plasarea activităților și a riscurilor. De exemplu, în cazul unei întreprinderi multinaționale care se angajează în operațiuni comerciale extrem de integrate la nivel mondial, care implică diferite tipuri de proprietăți, este posibil să se determine întreprinderile în care sunt suportate (sau atribuite) cheltuielile, dar să nu se determine cu exactitate activitățile comerciale specifice la care se referă aceste cheltuieli.

⁴ Un exemplu care ilustrează diferite evaluări ale profitului atunci când se aplică metoda tranzacțională de împărțire a profitului poate fi găsit în Anexa IIIa Capitolul II.

Într-un astfel de caz, poate fi oportun să se împartă profiturile brute din fiecare activitate de tranzacționare și apoi să se deducă din profiturile totale brute rezultate cheltuielile suportate sau atribuibile fiecărei întreprinderi, având în vedere prudența menționată mai sus.

C.3. *Cum se împart profiturile combinate*

C.3.4.1 Generalități

2.132 Relevanța tranzacțiilor necontrolate comparabile sau a datelor interne și criteriile utilizate pentru a realiza o împărțire a profiturilor în condițiile principiului valorii de piață depind de faptele și circumstanțele cazului. Prin urmare, nu este de dorit să se stabilească o listă cuprinzând criterii sau chei de alocare bazate pe cutumă. A se vedea alineatele 2.115-2.117 pentru îndrumări generale privind consecvența determinării criteriilor de repartizare. În plus, criteriile sau cheile de alocare utilizate pentru împărțirea profitului ar trebui:

- Să fie independente în mod acceptabil de formularea politicii privind prețurile de transfer, și anume, ar trebui să se bazeze pe date obiective (de exemplu, vânzări către părți independente), nu pe date referitoare la remunerarea tranzacțiilor controlate (de exemplu, vânzări către întreprinderi asociate) și
- Să fie susținute de date comparabile, de date interne sau de ambele.

C.3.4.2. Utilizarea datelor din tranzacții necontrolate comparabile

2.133 O abordare posibilă este împărțirea profiturilor combinate pe baza împărțirii profiturilor care rezultă efectiv din tranzacții necontrolate comparabile. Exemple de posibile surse de informații privind tranzacțiile necontrolate care ar putea ajuta în mod util la determinarea criteriilor de împărțire a profiturilor, în funcție de faptele și circumstanțele cazului, includ acorduri de asociere în participațiune între părți independente în cadrul cărora sunt împărțite profiturile, precum proiecte de dezvoltare în industria petrolului și a gazelor; colaborări farmaceutice, acorduri de co-marketing sau co-promovare; acorduri între case de discuri independente și artiști muzicali; acorduri necontrolate în sectorul serviciilor financiare, etc.

C.3.4.3 Chei de alocare

2.134 În practică, împărțirea profiturilor combinate în cadrul metodei tranzacționale de împărțire a profitului se realizează, în general, utilizând una sau mai multe chei de alocare. În funcție de faptele și circumstanțele cazului, cheia de alocare poate fi o cifră (de exemplu, o împărțire de 30%-70% pe baza

dovezilor unei împărțiri similare realizate între părți independente în tranzacții comparabile) sau o variabilă (de exemplu, valoarea relativă a cheltuielilor de marketing ale participantului sau alte chei posibile, după cum se discută mai jos). În cazul în care se utilizează mai multe chei de alocare, va fi, de asemenea, necesar să se pondereze cheile de alocare utilizate pentru a determina contribuția relativă pe care fiecare cheie de alocare o reprezintă în obținerea profiturilor combinate.

2.135 În practică, cheile de alocare bazate pe active/capital (active operaționale, active fixe, active necorporale, capital angajat) sau costuri (cheltuieli și/sau investiții conexe în domenii-cheie, cum ar fi cercetarea și dezvoltarea, ingineria, marketingul) sunt adesea utilizate. Alte chei de alocare bazate, de exemplu, pe vânzările incrementale, personal (numărul de persoane implicate în funcțiile cheie care generează valoare tranzacției), timpul petrecut de un anumit grup de angajați dacă există o corelație puternică între timpul petrecut și crearea profiturilor combinate, numărul de servere, stocarea datelor, suprafața punctelor de vânzare cu amănuntul etc. pot fi adecvate în funcție de faptele și circumstanțele tranzacțiilor.

Chei de alocare bazate pe active

2.136 Cheile de alocare bazate pe active sau pe capital pot fi utilizate în cazul în care există o corelație puternică între imobilizările corporale sau necorporale sau capitalul investit și crearea de valoare în contextul tranzacției controlate. A se vedea alineatul 2.145 pentru o scurtă discuție despre împărțirea profiturilor combinate în funcție de capitalul investit. Pentru ca o cheie de alocare să fie semnificativă, aceasta trebuie aplicată în mod consecvent tuturor părților la tranzacție. A se vedea alineatul 2.98 pentru o discuție a aspectelor de comparabilitate în legătură cu evaluarea activelor în contextul metodei tranzacționale a marjei nete, care este valabilă și în contextul metodei tranzacționale a împărțirii profitului.

2.137 O circumstanță particulară în care metoda tranzacțională de împărțire a profitului poate fi considerată cea mai potrivită metodă este cazul în care fiecare parte la tranzacție contribuie cu active necorporale de valoare, unice. Imobilizările necorporale ridică probleme dificile atât în ceea ce privește identificarea cât și evaluarea lor. Identificarea necorporalelor poate fi dificilă deoarece nu toate activele necorporale sunt protejate și înregistrate în mod legal și nu toate activele necorporale valoroase sunt înregistrate în evidența contabilă. O parte esențială a analizei metodei tranzacționale de împărțire a profitului este de a identifica acele active necorporale cu care contribuie fiecare întreprindere asociată la tranzacția controlată și care este valoarea lor relativă. Îndrumări privind imobilizările necorporale se regăsesc în Capitolul VI din prezentul Ghid OCDE. A se vedea, de asemenea, exemplele din Anexa la capitolul VI „Exemple pentru ilustrarea Linii directoare privind prețurile de transfer pentru activele necorporale și evaluarea extrem de incertă”.

Chei de alocare bazate pe costuri

2.138 O cheie de alocare bazată pe cheltuieli poate fi adecvată în cazul în care este posibil să se identifice o corelație puternică între cheltuielile relative suportate și valoarea adăugată relativă. De exemplu, cheltuielile de marketing pot fi o cheie de alocare adecvată pentru distribuitori dacă publicitatea generează imobilizări necorporale aferente activității de marketing semnificative, de exemplu, în bunuri de consum în care valoarea imobilizărilor necorporale aferente activității de marketing este afectată de publicitate. Cheltuielile de cercetare și dezvoltare pot fi adecvate pentru producători dacă se referă la dezvoltarea unor active necorporale comerciale semnificative, cum ar fi brevetele. Cu toate acestea, dacă, de exemplu, fiecare parte contribuie cu active necorporale diferite, atunci nu este adecvat să se utilizeze o cheie de alocare bazată pe costuri, cu excepția cazului în care costul reprezintă o măsură fiabilă a valorii relative a acelor imobilizări necorporale. Remunerația este frecvent utilizată în situațiile în care funcțiile oamenilor sunt factorul principal în generarea profiturilor combinate.

2.139 Cheile de alocare bazate pe costuri au avantajul simplității. Cu toate acestea, nu există întotdeauna o corelație puternică între cheltuielile relative și valoarea relativă, așa cum s-a discutat la alineatul 6.27. O posibilă problemă a cheilor de alocare bazate pe costuri este că acestea pot fi foarte sensibile la clasificarea contabilă a costurilor. Prin urmare, este necesar să se identifice în mod clar în prealabil ce costuri vor fi luate în considerare la determinarea cheii de alocare și să se determine cheia de alocare în mod consecvent între părți.

Perioada de determinare a cheii de alocare

2.140 Un alt aspect important este determinarea perioadei relevante în baza căreia ar trebui luate în considerare elementele de determinare a cheii de alocare (de exemplu, active, costuri sau altele). Apare o dificultate deoarece poate exista un decalaj între momentul în care sunt suportate cheltuielile și momentul în care este creată valoarea și uneori este dificil să se decidă ce cheltuieli ale perioadei ar trebui utilizate. De exemplu, în cazul unei chei de alocare bazate pe costuri, utilizarea cheltuielilor pe o bază anuală poate fi potrivită pentru unele cazuri, în timp ce în alte cazuri poate fi mai potrivită utilizarea cheltuielilor acumulate (după caz, după deducerea costurilor de depreciere și amortizare,) suportate în anii anteriori, precum și în anul în curs. În funcție de faptele și circumstanțele cazului, această determinare poate avea un efect semnificativ asupra împărțirii profiturilor între părți. După cum s-a menționat la alineatele 2.116-2.117 de mai sus, selectarea cheii de alocare ar trebui să fie adecvată circumstanțelor specifice ale cazului și să ofere o aproximare fiabilă a împărțirii profiturilor care ar fi fost convenită între părți independente.

C.3.4.4 Utilizarea datelor din operațiunile proprii ale contribuabilului („date interne”)

2.141 În cazul în care nu există tranzacții necontrolate comparabile de suficientă fiabilitate pentru a sprijini împărțirea profiturilor combinate, ar trebui să se ia în considerare datele interne, care pot oferi un mijloc fiabil de stabilire sau testare a caracterului principiului valorii de piață al împărțirii profiturilor. Tipurile de astfel de date interne care sunt relevante vor depinde de faptele și circumstanțele cazului și ar trebui să îndeplinească condițiile prezentate în această secțiune și, în special, la alineatele 2.116-2.117 și 2.132. Acestea vor fi extrase frecvent din contabilizarea costurilor sau contabilitatea financiară a contribuabililor.

2.142 De exemplu, în cazul în care se utilizează o cheie de alocare bazată pe active, aceasta se poate baza pe date extrase din bilanțurile părților la tranzacție. Adesea, nu toate activele contribuabililor se referă la tranzacția în cauză și, în consecință, este necesară o activitate analitică pentru ca contribuabilul să întocmească un bilanț „tranzacțional” care va fi utilizat pentru aplicarea metodei tranzacționale de împărțire a profitului. În mod similar, în cazul în care se utilizează chei de alocare bazate pe costuri care se bazează pe date extrase din conturile de profit și pierdere ale contribuabililor, poate fi necesar să se întocmească conturi tranzacționale care să identifice acele cheltuieli care sunt legate de tranzacția controlată în cauză și cele care ar trebui excluse din determinarea cheii de alocare. Tipul de cheltuieli care sunt luate în considerare (de exemplu, salarii, depreciere etc.), precum și criteriile utilizate pentru a determina dacă o anumită cheltuială este legată de tranzacția în cauză sau este mai degrabă legată de alte tranzacții ale contribuabilului (de exemplu, la alte linii de produse care nu fac obiectul acestei determinări a împărțirii profitului) trebuie aplicate în mod consecvent tuturor părților din tranzacție. A se vedea, de asemenea, alineatul 2.98 pentru o discuție privind evaluarea activelor în contextul metodei tranzacționale a marjei nete în care profitul net este ponderat cu activele, care este, de asemenea, relevantă pentru evaluarea activelor în contextul unei împărțiri a profitului în cazul în care se utilizează o cheie de alocare bazată pe active.

2.143 Datele interne pot fi, de asemenea, utile în cazul în care cheia de repartizare se bazează pe un sistem de contabilizare a costurilor, de exemplu, numărul de angajați implicați în anumite aspecte ale tranzacției, timpul petrecut de un anumit grup de angajați pentru îndeplinirea anumitor sarcini, numărul de servere, stocarea datelor, suprafața punctelor de vânzare cu amănuntul etc.

2.144 Datele interne sunt esențiale pentru evaluarea valorii contribuțiilor respective ale părților la tranzacția controlată. Determinarea acestor valori ar trebui să se bazeze pe o analiză funcțională care să ia în considerare toate funcțiile, activele și riscurile semnificative din punct de vedere economic cu care părțile au contribuit la tranzacția controlată. În cazurile în care profitul

este împărțit pe baza unei evaluări a importanței relative a funcțiilor, activelor și riscurilor pentru valoarea adăugată tranzacției controlate, o astfel de evaluare ar trebui să fie susținută de date obiective fiabile pentru a limita arbitrarul. O atenție deosebită ar trebui acordată identificării contribuțiilor relevante ale activelor necorporale de valoare și asumării riscurilor semnificative și importanței, relevanței și măsurării factorilor care au dat naștere acestor active necorporale de valoare și riscurilor semnificative.

2.145 O posibilă abordare care nu a fost discutată mai sus este împărțirea profiturilor combinate astfel încât fiecare dintre întreprinderile asociate care participă la tranzacțiile controlate să obțină aceeași rată de rentabilitate a capitalului pe care îl investesc în tranzacția respectivă. Această metodă presupune că investiția de capital a fiecărui participant în tranzacție este supusă unui nivel similar de risc, astfel încât s-ar putea aștepta ca participanții să obțină rate similare de rentabilitate dacă își desfășoară activitatea pe piața liberă. Cu toate acestea, este posibil ca această presupunere să nu fie realistă. De exemplu, ea nu ar ține cont de condițiile de pe piețele de capital și ar putea ignora alte aspecte relevante care ar fi dezvăluite de o analiză funcțională și care ar trebui luate în considerare într-o împărțire tranzacțională a profitului.

D. Concluzii privind metodele bazate pe analiza profitului

2.146 Alineatele 2.1-2.11 oferă îndrumări cu privire la selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în funcție de circumstanțele cazului.

2.147 După cum s-a discutat în prezentul Ghid OCDE, există preocupări cu privire la utilizarea metodei tranzacționale a marjei nete, în special faptul că aceasta este uneori aplicată fără a lua în considerare în mod adecvat diferențelerelevante dintre tranzacțiile controlate și cele necontrolate care sunt comparate. Multe țări sunt preocupate de faptul că garanțiile stabilite pentru metodele tradiționale bazate pe analiza tranzacției pot fi trecute cu vederea în aplicarea metodei tranzacționale a marjei nete. Astfel, în cazul în care diferențele dintre caracteristicile tranzacțiilor comparate au un efect semnificativ asupra indicatorilor de profit net utilizați, nu ar fi adecvat să se aplice metoda tranzacționale a marjei nete fără a face ajustări pentru astfel de diferențe. A se vedea alineatele 2.68-2.75 (standardul de comparabilitate care se va aplica metodei tranzacționale a marjei nete).

2.148 Recunoașterea faptului că utilizarea metodelor bazate pe analiza profitului poate fi necesară nu intenționează să sugereze că întreprinderile independente ar utiliza aceste metode pentru a stabili prețurile. La fel ca în cazul oricărei metode, este important să se poată calcula ajustările corespunzătoare adecvate atunci când se utilizează metode bazate pe analiza profitului, recunoscând că în anumite cazuri ajustările corespunzătoare pot fi determinate pe o bază agregată în conformitate cu principiile de agregare de la alineatele 3.9-3.12.

2.149 În toate cazurile, trebuie acordată atenție pentru a determina dacă o metodă bazată pe analiza profitului aplicată unui anumit aspect al unui caz poate produce un răspuns în condițiile principiului valorii de piață, fie împreună cu o metodă tradițională bazată pe analiza tranzacției, fie pe cont propriu. În cele din urmă, problema poate fi rezolvată numai de la caz la caz, luând în considerare punctele forte și punctele slabe stabilite mai sus pentru o anumită metodă bazată pe analiza profitului care urmează să fie aplicată, analiza de comparabilitate (inclusiv funcțională) a părților la tranzacție și disponibilitatea și fiabilitatea datelor comparabile. În plus, aceste concluzii presupun că țările vor avea un anumit grad de sofisticare în sistemele lor fiscale de bază înainte de a aplica aceste metode.

Capitolul III

Analiza de comparabilitate

A. Realizarea unei analize de comparabilitate

3.1 Îndrumări generale privind comparabilitatea se regăsesc în Secțiunea D din Capitolul I. Prin definiție, o comparație implică examinarea a doi termeni: tranzacția controlată analizată și tranzacțiile necontrolate care sunt considerate potențial comparabile. Identificarea elementelor comparabile este doar o parte a analizei de comparabilitate. Aceasta nu trebuie nici confundată și nici separată de analiza de comparabilitate. Căutarea informațiilor privind tranzacțiile necontrolate potențial comparabile și procesul de identificare a comparabilelor depinde de analiza prealabilă a tranzacției controlate a contribuabilului și a factorilor de comparabilitate relevanți (a se vedea alineatele 1.38-1.63). O abordare metodică și consecventă ar trebui să ofere o anumită continuitate sau legătură în întregul proces analitic, menținând astfel relație constantă între diferitele etape: de la analiza preliminară a condițiilor tranzacției controlate, până la selectarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer, până la identificarea potențialelor comparabile și, în cele din urmă, o concluzie cu privire la faptul dacă tranzacțiile controlate examinate sunt în concordanță cu principiul valorii de piață, astfel cum este descris la articolul 9 alineatul 1 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE.

3.2 Ca parte a procesului de selectare a celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer (a se vedea alineatul 2.2) și de aplicare a acesteia, analiza de comparabilitate vizează întotdeauna găsirea celor mai adecvate elemente comparabile. Astfel, acolo unde este posibil să se determine că unele tranzacții necontrolate au un grad mai mic de comparabilitate decât altele, acestea ar trebui eliminate (a se vedea, de asemenea, alineatul 3.56). Acest lucru nu înseamnă că se cere o căutare exhaustivă a tuturor surselor posibile de comparabile, deoarece se recunoaște că există limitări în disponibilitatea informațiilor, iar căutările de date comparabile pot fi împovărătoare. A se vedea, de asemenea, discuția despre eforturile de conformare de la alineatele 3.80-3.83.

3.3 Pentru ca procesul să fie transparent, se consideră o bună practică ca un contribuabil care utilizează elemente comparabile pentru a-și susține prețurile de transfer sau o administrație fiscală care utilizează elemente comparabile pentru a sprijini o ajustare a prețurilor de transfer să furnizeze informații justificative adecvate pentru cealaltă parte interesată (și anume, auditorul fiscal, contribuabilul sau autoritățile competente străine) pentru a putea evalua fiabilitatea comparabilelor utilizate. Consultați alineatul 3.36 pentru o discuție a informațiilor aflate la dispoziția administrațiilor fiscale care nu sunt divulgate contribuabililor. Îndrumări generale privind cerințele de documentare se regăsesc în Capitolul V din prezentul Ghid OCDE. A se vedea, de asemenea, Anexa la Capitolul IV „Ghid pentru realizarea acordurilor de stabilire a prețurilor în avans în conformitate cu procedura amiabilă („MAP APA”)”.

A.1 Procesul tipic

3.4 Mai jos este o descriere a unui proces tipic care poate fi urmat atunci când se efectuează o analiză de comparabilitate. Acest proces este considerat o bună practică acceptată, dar nu este obligatorie și orice alt proces de căutare care duce la identificarea unor elemente comparabile fiabile poate fi acceptabil, deoarece fiabilitatea rezultatului este mai importantă decât procesul (și anume, parcurgerea procesului nu oferă nicio garanție că rezultatul va fi în condițiile principiului valorii de piață iar nerealizarea procesului nu implică faptul că rezultatul nu va fi în condițiile principiului valorii de piață).

Pasul 1: Stabilirea anilor care urmează să fie acoperiți.

Pasul 2: Analiza amplă a circumstanțelor contribuabilului.

Pasul 3: Înțelegerea tranzacției(tranzacțiilor) controlate în curs de examinare, în special pe baza unei analize funcționale, pentru a alege partea testată (acolo unde este necesar), cea mai potrivită metodă de stabilire a prețurilor de transfer pentru circumstanțele cazului, indicatorul financiar care va fi testat (în cazul unei metode de profittranzacțional) și pentru a identifica factorii de comparabilitate semnificativi care ar trebui luați în considerare.

Pasul 4: Revizuirea elementelor comparabile interne existente, dacă există.

Pasul 5: Determinarea surselor de informații disponibile privind comparabilele externe în cazul în care sunt necesare astfel de comparabile externe, luând în considerare fiabilitatea lor relativă.

Pasul 6: Selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer și, în funcție de metodă, determinarea indicatorului financiar relevant (de exemplu, determinarea indicatorului de profit net relevant în cazul metodei tranzacționale a marjei nete).

Pasul 7: Identificarea potențialelor elemente comparabile: determinarea

caracteristicilor cheie care trebuie îndeplinite de orice tranzacție necontrolată pentru a fi considerate potențial comparabile, pe baza factorilor relevanți identificați în etapa 3 și în conformitate cu factorii de comparabilitate prevăzuți la alineatele 1.38-1.63.

Pasul 8: Stabilirea și efectuarea ajustărilor de comparabilitate, după caz.

Pasul 9: Interpretarea și utilizarea datelor colectate, determinarea remunerației în condițiile principiului valorii de piață.

3.5 În practică, acest proces nu este unul linear. În special etapele 5-7, ar putea fi necesar să fie efectuate în mod repetat până când se ajunge la o concluzie satisfăcătoare, și anume, selectarea metodei celei mai potrivite, mai ales pentru că examinarea surselor de informații disponibile poate influența, în unele cazuri, selectarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer. De exemplu, în cazurile în care nu este posibil să se găsească informații despre tranzacții comparabile (pasul 7) și/sau să se facă ajustări rezonabil de precise (pasul 8), contribuabilii ar putea fi nevoiți să selecteze o altă metodă de stabilire a prețurilor de transfer și să repete procesul începând cu pasul 4.

3.6 Consultați alineatul 3.82 pentru o discuție despre procesul de stabilire, monitorizare și revizuire a prețurilor de transfer.

A.2 Analiza ansamblului circumstanțelor contribuabilului

3.7 „Analiza ansamblului circumstanțelor contribuabilului” reprezintă un pas esențial în analiza de comparabilitate. Aceasta poate fi definită ca o analiză a industriei, a concurenței, a factorilor economici și de reglementare și a altor elemente care afectează contribuabilul și mediul său, dar nu încă în contextul analizării tranzacțiilor specifice în cauză. Acest pas ajută la înțelegerea condițiilor din tranzacția controlată a contribuabilului, precum și a celor din tranzacțiile necontrolate care urmează să fie comparate, în special a circumstanțelor economice ale tranzacției (a se vedea alineatele 1.55-1.58).

A.3 Revizuirea tranzacției controlate și alegerea părții testate

3.8 Revizuirea tranzacției (tranzacțiilor) controlate examinate are ca scop identificarea factorilor relevanți care vor influența selectarea părții testate (acolo unde este necesar), selectarea și aplicarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în circumstanțele cazului, indicatorul financiar care va fi testat (în cazul unei metode bazate pe analiza profitului), selectarea comparabilelor și, acolo unde este relevant, determinarea ajustărilor de comparabilitate.

A.3.1 Evaluarea tranzacțiilor separate și combinate ale contribuabilului

3.9 În mod ideal, pentru a ajunge la cea mai precisă aproximare a condițiilor principiului valorii de piață, principiul valorii de piață ar trebui aplicat în funcție de tranzacție. Cu toate acestea, există adesea situații în care tranzacțiile separate sunt atât de strâns legate sau continue încât nu pot fi evaluate în mod adecvat pe o bază separată. Exemplele pot include 1. unele contracte pe termen lung pentru furnizarea de mărfuri sau servicii, 2. drepturile de utilizare a activelor necorporale și 3. stabilirea prețurilor unei game de produse strâns legate (de exemplu, într-o linie de produse) atunci când este imposibil să se determine prețurile pentru fiecare produs sau tranzacție individuală. Un alt exemplu ar fi licențierea know-how-ului de fabricație și furnizarea de componente esențiale unui producător asociat; poate fi mai rezonabil să se evalueze termenii principiului valorii de piață pentru cele două articole împreună, mai degrabă decât individual. Astfel de tranzacții trebuie evaluate împreună folosind cea mai adecvată metodă în condițiile principiului valorii de piață. Un alt exemplu ar fi direcționarea unei tranzacții printr-o altă întreprindere asociată; poate fi mai potrivit să se ia în considerare tranzacția din care redirectionarea face parte în întregul său, mai degrabă decât să se ia în considerare tranzacțiile individuale pe o bază separată.

3.10 Un alt exemplu în care tranzacțiile unui contribuabil pot fi combinate este legat de abordările portofoliului. Abordarea portofoliului reprezintă o strategie de afaceri care constă într-un contribuabil care grupează anumite tranzacții în scopul obținerii unui profit adecvat în cadrul portofoliului, mai degrabă decât neapărat pe un singur produs din portofoliu. De exemplu, unele produse pot fi comercializate de un contribuabil cu un profit scăzut sau chiar în pierdere, deoarece acestea creează o cerere pentru alte produse și/sau servicii conexe ale aceluiași contribuabil care sunt apoi vândute sau furnizate cu profituri mari (de exemplu, echipamente și consumabile captive de pe piața pieselor de schimb, cum ar fi distribuitorii automate de cafea și capsulele de cafea sau imprimantele și cartușele). Abordări similare pot fi observate în diverse industrii. Abordarea portofoliului reprezintă un exemplu de strategie de afaceri care poate fi necesar să fie luată în considerare în analiza de comparabilitate și atunci când se examinează fiabilitatea elementelor comparabile. A se vedea alineatele 1.59-1.63 privind strategiile comerciale. Cu toate acestea, așa cum s-a discutat la alineatele 1.70-1.72, aceste considerente nu vor explica pierderile globale continue sau performanța slabă în timp. În plus, pentru a fi acceptabile, abordările portofoliului trebuie să fie orientate în mod rezonabil, deoarece nu ar trebui să fie utilizate pentru a aplica o metodă de stabilire a prețurilor de transfer la nivelul întregii întreprinderi a contribuabilului în acele cazuri în care tranzacțiile diferite au o logică economică diferită și ar trebui să fie segmentate.

A se vedea punctele 2.78- 2.79. În cele din urmă, comentariile de mai sus nu ar trebui interpretate greșit ca implicând faptul că ar fi acceptabil ca o entitate din cadrul unui grup multinațional de întreprinderi să aibă un profit sub nivelul principiului valorii de piață pentru a avantaja o altă entitate a grupului multinațional de întreprinderi, a se vedea, în special, alineatul 1.71.

3.11 În timp ce ar putea fi necesar ca unele tranzacții contractate separat între întreprinderile asociate să fie evaluate împreună pentru a determina dacă condițiile respectă principiul valorii de piață, alte tranzacții contractate între astfel de întreprinderi ca pachet ar putea fi necesare să fie evaluate separat. O întreprindere multinațională poate reuni într-o singură tranzacție și poate stabili un preț unic pentru o serie de beneficii, cum ar fi licențele pentru brevete, know-how și mărci comerciale, furnizarea de servicii tehnice și administrative și închirierea facilităților de producție. Acest tip de contract este adesea menționat ca un acord global. Cu toate acestea, este puțin probabil ca astfel de acorduri cuprinzătoare să includă vânzări de bunuri, deși prețul perceput pentru vânzările de bunuri poate acoperi unele servicii adiacente. În unele cazuri, este posibil să nu fie posibilă evaluarea acordului în ansamblu astfel încât elementele pachetului să fie separate. În astfel de cazuri, după determinarea prețurilor de transfer separate pentru elementele separate, administrația fiscală ar trebui totuși să ia în considerare dacă, în total, prețurile de transfer pentru întregul acord sunt în condițiile principiului valorii de piață.

3.12 Chiar și în tranzacțiile necontrolate, acordurile globale pot combina elemente care fac obiectul unui tratament fiscal diferit în temeiul legislației interne sau al unei convenții privind impozitul pe venit. De exemplu, plățile redevențelor pot face obiectul impozitului reținut la sursă, dar plățile aferente contractelor de leasing pot face obiectul impozitării nete. În astfel de circumstanțe, poate fi totuși oportun să se determine prețurile de transfer din perspectivă globală, iar administrația fiscală ar putea stabili apoi dacă, din alte motive fiscale, este necesar să se aloce prețul unor elemente din acordul global. Pentru a face această determinare, administrațiile fiscale ar trebui să examineze acordul global între întreprinderile asociate în același mod în care ar analiza acorduri similare între întreprinderi independente. Contribuabilii ar trebui să fie pregătiți să demonstreze că acordul global reflectă prețuri de transfer adecvate.

A.3.2 Compensări intenționate

3.13 Compensarea intenționată este aceea pe care întreprinderile asociate o încorporează cu bună știință în clauzele tranzacțiilor controlate. Aceasta apare atunci când o întreprindere asociată a oferit un beneficiu unei alte întreprinderi asociate din cadrul grupului, care este echilibrat într-o anumită măsură de beneficiile diferite primite în schimb de la întreprinderea respectivă. Aceste întreprinderi multinaționale pot indica faptul că beneficiul pe care fiecare l-a primit ar trebui să fie compensat cu beneficiul pe care

fiecare l-a oferit ca plată integrală sau parțială pentru aceste beneficii, astfel încât numai profitul sau pierderea netă (dacă există) din tranzacții trebuie să fie luată în considerare în scopul evaluării obligațiilor fiscale. De exemplu, o întreprindere poate licența o altă întreprindere să utilizeze un brevet în schimbul furnizării de know-how în altă întreprindere și indică faptul că tranzacțiile nu au ca rezultat niciun profit sau pierdere pentru niciuna dintre părți. Astfel de acorduri pot fi întâlnite uneori între întreprinderi independente și ar trebui evaluate în conformitate cu principiul valorii de piață pentru a cuantifica valoarea beneficiilor respective prezentate drept compensări.

3.14 Compensările intenționate pot varia în funcție de dimensiune și complexitate. Astfel de compensări pot varia de la o compensare simplă între două tranzacții (cum ar fi un preț de vânzare favorabil pentru bunurile fabricate în schimbul unui preț de achiziție favorabil pentru materia primă utilizată la producerea bunurilor) la un acord general cu privire la decontare care să echilibreze toate beneficiile care revin ambelor părți pe o perioadă de timp. Este foarte puțin probabil ca o întreprindere independentă să ia în considerare acest ultim tip de acord, cu excepția cazului în care beneficiile ar putea fi cuantificate suficient de precis și contractul să fi fost încheiat în avans. În caz contrar, întreprinderile independente ar prefera în mod normal să permită ca încasările și plățile lor să rămână independente una față de cealaltă, asumându-și orice profit sau pierdere care rezultă din tranzacțiile normale.

3.15 Recunoașterea compensărilor intenționate nu modifică cerința fundamentală conform căreia, în scopuri fiscale, prețurile de transfer pentru tranzacțiile controlate trebuie să fie în concordanță cu principiul valorii de piață. Ar fi o bună practică pentru contribuabili să dezvăluie existența compensărilor încorporate în mod intenționat în două sau mai multe tranzacții între întreprinderi asociate și să demonstreze (sau să recunoască faptul că dețin informații justificative relevante și au efectuat o analiză suficientă pentru a putea demonstra) că, după luarea în considerare a compensărilor, condițiile care reglementează tranzacțiile sunt în concordanță cu principiul valorii de piață.

3.16 Poate fi necesară evaluarea separată a tranzacțiilor pentru a determina dacă fiecare dintre ele respectă principiul valorii de piață. Dacă tranzacțiile urmează să fie analizate împreună, trebuie să se acorde atenție selectării tranzacțiilor comparabile și să se țină seama de discuția de la alineatele 3.9 - 3.12. Este posibil ca termenii compensărilor legate de tranzacțiile internaționale dintre întreprinderile asociate să nu fie pe deplin consecvenți cu cei legați de tranzacțiile pur interne dintre întreprinderile independente din cauza diferențelor de tratament fiscal ale compensării în cadrul diferitelor sisteme fiscale naționale sau a diferențelor de tratament al plății în temeiul unui tratat fiscal bilateral. De exemplu, reținerea la sursă ar complica compensarea redevențelor cu încasările din vânzări.

3.17 Cu ocazia verificării, un contribuabil poate încerca să obțină

reducerea unei ajustări a prețurilor de transfer pe baza unei raportări neintenționate a venitului imposibil. Administrațiile fiscale, la latitudinea lor, pot sau nu pot da curs acestei solicitări. Administrațiile fiscale pot lua în considerare astfel de solicitări și în contextul procedurilor amiabile și ajustărilor corespunzătoare (a se vedea Capitolul IV).

A.3.3 Alegerea părții testate

3.18 Atunci când se aplică metoda cost-plus, a prețului de revânzare sau a marjei nete, conform descrierii din Capitolul II, este necesar să se aleagă partea la tranzacție pentru care este testat un indicator financiar (marja de profit la costuri, marjă brută sau indicator de profit net). Alegerea părții testate trebuie să fie în concordanță cu analiza funcțională a tranzacției. Ca regulă generală, partea testată este cea căreia i se poate aplica o metodă de stabilire a prețurilor de transfer în modul cel mai fiabil și pentru care se pot găsi cele mai fiabile elemente comparabile, și anume, cel mai adesea va fi ceacu analiza funcțională mai puțin complexă.

3.19 Acest lucru poate fi ilustrat după cum urmează. Să presupunem că societatea A fabrică două tipuri de produse, P1 și P2, pe care le vinde societății B, o întreprindere asociată dintr-o altă țară. Să presupunem că se constată că A fabrică produse P1 folosind active necorporale de valoare și unice care aparțin lui B conform specificațiilor tehnice stabilite de B. Să presupunem că în această tranzacție cu P1, A îndeplinește doar funcții simple și nu aduce nicio contribuție de valoare și unică în legătură cu tranzacția. Partea testată pentru această tranzacție P1 ar fi cel mai adesea A. Să presupunem acum că A fabrică și produse P2 pentru care deține și utilizează active necorporale unice de valoare, cum ar fi brevete și mărci comerciale de valoare și pentru care B acționează ca distribuitor. Să presupunem că în această tranzacție cu P2, B îndeplinește doar funcții simple și nu aduce nicio contribuție de valoare, unică în legătură cu tranzacția. Partea testată pentru tranzacția P2 ar fi cel mai adesea B.

A.3.4 Informații privind tranzacția controlată

3.20 Pentru a selecta și a aplica cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer în circumstanțele cazului sunt necesare informații cu privire la factorii de comparabilitate în legătură cu tranzacția controlată analizată și, în special, cu privire la funcțiile, activele și riscurile tuturor părților la tranzacția controlată, inclusiv întreprinderea (întreprinderile) asociată (asociate) străină (străine). În mod specific, în timp ce metodele unilaterale (de exemplu, metoda cost-plus, a prețului de revânzare sau a metodei tranzacționale a marjei nete, care sunt discutate în detaliu în Capitolul II) necesită doarexaminarea unui indicator financiar sau a unui indicator al nivelului de profit pentru una dintre părțile la tranzacție („partea testată”, așa cum s-a discutat la liniile 3.18-3.19), unele informații privind factorii de

comparabilitate ai tranzacției controlate și, în special, privind analiza funcțională a părții care nua fost testată sunt, de asemenea, necesare pentru a caracteriza în mod corespunzător tranzacția controlată și pentru a selecta cea mai potrivită metodă de stabilire a prețurilor de transfer.

3.21 În cazul în care cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer în circumstanțele cazului, determinată în conformitate cu îndrumările de la alineatele 2.1-2.11, este metoda tranzacțională de împărțire a profitului, sunt necesare informații financiare despre toate părțile implicate în tranzacție, atât interne cât și și externe. Având în vedere natura bilaterală a acestei metode, aplicarea metodei tranzacționale de împărțire a profitului necesită informații deosebit de detaliate cu privire la entitatea străină asociată tranzacției. Aceasta include informații cu privire la cei cinci factori de comparabilitate pentru a caracteriza în mod corespunzător relația dintre părți și pentru a demonstra caracterul adecvat al metodei tranzacționale de împărțire a profitului, precum și informații financiare (determinarea profiturilor combinate care urmează să fie împărțite și împărțirea profitului se bazează atât pe informații financiare referitoare la toate părțile la tranzacție, inclusiv întreprinderea externă asociată). În consecință, în cazul în care cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer în circumstanțele cazului este metoda tranzacțională de împărțire a profitului, ar fi rezonabil ca și contribuabilii să fie pregătiți să furnizeze administrațiilor fiscale informațiile necesare cu privire la întreprinderea străină asociată parte la tranzacție, inclusiv datele financiare necesare pentru calcularea împărțirii profitului.

3.22 În cazul în care cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer în circumstanțele cazului, determinată în conformitate cu îndrumările de la alineatele 2.1-2.11, este o metodă unilaterală, sunt necesare informații financiare despre partea testată, în plus față de informațiile menționate la alineatul 3.20 – indiferent dacă partea testată este o entitate internă sau externă. Așadar, dacă metoda cea mai potrivită este metoda cost-plus, a prețului de revânzare sau a metodei tranzacționale a marjei nete, iar partea testată este entitatea externă, sunt necesare suficiente informații pentru a putea aplica în mod fiabil metoda selectată părții externe testate și pentru a permite administrației fiscale a țării de proveniență a părții netestate să revizuiască aplicarea metodei părții externe testate. Pe de altă parte, odată ce o anumită metodă unilaterală este aleasă ca cea mai potrivită metodă iar partea testată este contribuabilul intern, administrația fiscală nu are, în general, niciun motiv să solicite în continuare date financiare ale întreprinderii asociate externe.

3.23 După cum s-a explicat mai sus, analiza prețurilor de transfer necesită furnizarea unor informații despre întreprinderile asociate externe, a căror natură și amploare depinde în special de metoda de stabilire a prețurilor de transfer utilizată. Cu toate acestea, așa cum s-a menționat la alineatul 5.11, colectarea unor astfel de informații poate prezenta unui contribuabil dificultăți pe care nu le întâmpină în producerea propriilor informații. Aceste dificultăți trebuie luate în considerare la elaborarea regulilor și/sau procedurilor privind documentația.

A.4 Tranzacții necontrolate comparabile

A.4.1 Generalități

3.24 O tranzacție necontrolată comparabilă reprezintă o tranzacție între două părți independente care este comparabilă cu tranzacția controlată examinată. Poate fi o tranzacție comparabilă între o parte la tranzacția controlată și o parte independentă („comparabile interne”) sau între două întreprinderi independente dintre care niciuna nu este parte la tranzacția controlată („comparabile externe”).

3.25 Comparația dintre tranzacțiile controlate ale unui contribuabil cu alte tranzacții controlate efectuate de același grup sau de un alt grup de întreprinderi multinaționale sunt irelevante pentru aplicarea principiului valorii de piață și, prin urmare, nu ar trebui să fie utilizate de o administrație fiscală ca bază pentru o ajustare a prețurilor de transfer sau de un contribuabil pentru a-și susține politica de prețuri de transfer.

3.26 Prezența acționarilor minoritari poate fi un factor care determină ca rezultatele tranzacțiilor controlate ale unui contribuabil să fie mai aproape de valoarea de piață, dar nu este determinantă per se. Influența acționarilor minoritari depinde de o serie de factori, inclusiv dacă acționarul minoritar deține o participație la capitalul societății-mamă sau la capitalul unei filiale și dacă are și exercită efectiv o anumită influență asupra prețurilor tranzacțiilor intragrup.

A.4.2 Comparabile interne

3.27 Pasul 4 al procesului tipic descris la alineatul 3.4 reprezintă o revizuire a elementelor comparabile interne existente, dacă acestea există. Comparabilele interne pot avea o relație mai directă și mai strânsă cu tranzacția analizată comparativ cu comparabilele externe. Analiza financiară poate fi mai facilă și mai fiabilă, deoarece se va baza probabil pe standarde și practici contabile identice pentru comparabilele interne și pentru tranzacția controlată. În plus, accesul la informații privind comparabilele interne poate fi atât mai complet, cât și mai puțin costisitor.

3.28 Pe de altă parte, comparabilele interne nu sunt întotdeauna mai fiabile și nu este cazul ca orice tranzacție între un contribuabil și o parte independentă să poată fi considerată un element comparabil adecvat pentru tranzacțiile controlate efectuate de același contribuabil. Comparabilele interne, acolo unde există, trebuie să satisfacă cei cinci factori de comparabilitate în același mod ca și comparabilele externe, a se vedea alineatele 1.38-1.63. Îndrumările privind ajustările de comparabilitate se aplică și comparabilelor interne, a se vedea alineatele 3.47-3.54. Să presupunem, de exemplu, că un contribuabil fabrică un anumit produs, vinde un volum semnificativ din acesta către un comerciant cu amănuntul, asociat străin, și un volum mic din același produs către o parte independentă. Într-un astfel de caz, diferența de volum este de natură să afecteze semnificativ comparabilitatea celor două tranzacții. Dacă nu este posibil să se facă o ajustare rezonabil de precisă pentru a elimina efectele unei astfel de diferențe, tranzacția dintre contribuabil și clientul său independent este puțin probabil să fie o comparație fiabilă.

A.4.3 Comparabile externe și surse de informații

3.29 Există diverse surse de informații care pot fi utilizate pentru a identifica potențialele elemente comparabile externe. Această subsecțiune discută problemele specifice care apar în ceea ce privește bazele de date comerciale, comparabilele externe și informațiile nedivulgate contribuabililor. În plus, ori de câte ori există comparabile interne fiabile, poate fi inutilă căutarea celor externe, a se vedea alineatele 3.27-3.28.

A.4.3.1 Baze de date

3.30 O sursă comună de informații sunt bazele de date comerciale, care au fost dezvoltate de editori care compilează situațiile financiare depuse de întreprinderi la organele administrative relevante și le prezintă într-un format electronic adecvat pentru căutări și analize statistice. Acestea pot fi o modalitate practică și uneori rentabilă de identificare a comparabilelor externe și pot oferi cea mai fiabilă sursă de informații, în funcție de fiecare caz în parte.

3.31 O serie de limitări ale bazelor de date comerciale sunt identificate frecvent. Deoarece aceste baze de date comerciale se bazează pe informații disponibile public, acestea nu sunt disponibile în toate țările, deoarece nu toate țările dețin aceeași cantitate de informații disponibile public despre întreprinderile lor. În plus, în cazul în care sunt disponibile, acestea nu includ același tip de informații pentru toate societățile care își desfășoară activitatea într-o anumită țară, deoarece cerințele privind divulgarea și depunerea informațiilor pot diferi în funcție de forma juridică a societății și de faptul dacă este sau nu listată. Aceste baze de date trebuie utilizate cu prudență, având în vedere că acestea sunt compilate și prezentate în scopuri care nu au legătură

cu prețurile de transfer. Nu este întotdeauna cazul ca bazele de date comerciale să furnizeze informații suficient de detaliate pentru a sprijini metoda de stabilire a prețurilor de transfer aleasă. Nu toate bazele de date includ același nivel de detaliu și pot fi utilizate cu o siguranță similară. Este important faptul că, în multe țări, bazele de date comerciale sunt utilizate pentru a compara rezultatele întreprinderilor, mai degrabă decât ale tranzacțiilor, deoarece informațiile tranzacționale ale terților sunt rareori disponibile. Consultați alineatul 3.37 pentru o discuție despre utilizarea datelor netranzacționale ale terților.

3.32 Este posibil să nu fie necesară utilizarea unei baze de date comerciale dacă sunt disponibile informații de încredere din alte surse, de exemplu, elemente comparabile interne. În cazul în care sunt utilizate, bazele de date comerciale ar trebui folosite în mod obiectiv și ar trebui făcute încercări reale de utilizare a bazelor de date pentru a identifica informații comparabile fiabile.

3.33 Utilizarea bazelor de date comerciale nu ar trebui să încurajeze cantitatea în detrimentul calității. În practică, efectuarea unei analize de comparabilitate utilizând doar o singură bază de date comercială poate genera preocupări cu privire la fiabilitatea analizei, având în vedere calitatea informațiilor relevante pentru evaluarea comparabilității care pot fi obținute în mod obișnuit dintr-o bază de date. Pentru a aborda aceste preocupări, este posibil să se rafineze căutările în baza de date cu alte informații disponibile publicului, în funcție de fapte și circumstanțe. O astfel de rafinare a căutării în baza de date cu alte surse de informații are scopul de a promova calitatea peste abordările standardizate și este valabilă atât pentru căutările în baza de date efectuate de contribuabili/consultanți fiscali, cât și pentru cele efectuate de administrațiile fiscale. Aceasta trebuie înțeleasă în lumina discuției despre costurile și sarcina de conformare creată pentru contribuabil la alineatele 3.80-3.83.

3.34 Există, de asemenea, baze de date private care sunt întocmite și actualizate de unele firme de consultanță. În plus față de problemele ridicate mai sus pentru bazele de date comerciale care sunt disponibile pe scară mai largă, bazele de date private ridică, de asemenea, o problemă suplimentară cu privire la eventualitatea în care ele acoperă o parte mai mică din piață decât bazele de date comerciale. În cazul în care un contribuabil a utilizat o bază de date privată pentru a-și susține prețurile de transfer, administrația fiscală poate solicita accesul la baza de date pentru a revizui rezultatele contribuabilului din motive evidente de transparență.

A.4.3.2 Sursă externă sau comparabile străine

3.35 Contribuabilii nu efectuează întotdeauna căutări comparabile pentru fiecare țară în parte, de exemplu, în cazurile în care nu există suficiente date disponibile la nivel național și/sau pentru a reduce costurile de conformare în cazul în care mai multe entități ale unui grup multinațional de întreprinderi au analize funcționale comparabile. Comparabilele care nu sunt interne nu ar trebui să fie respinse automat doar pentru că nu sunt interne. O determinare a fiabilității comparabilelor non-instituționale trebuie efectuată de la caz la caz și în funcție de măsura în care acestea satisfac cei cinci factori de comparabilitate. O căutare regională pentru comparabile poate fi utilizată în mod fiabil pentru mai multe filiale ale unui grup multinațional de întreprinderi care operează într-o anumită regiune a lumii, dar asta depinde de circumstanțele particulare în care fiecare dintre aceste filiale își desfășoară activitatea. A se vedea alineatele 1.57-1.58 privind diferențele de piață și analize care acoperă mai multe țări. Dificultățile pot apărea și din cauza standardelor contabile diferite.

A.4.3.3 Informații nedivulgate contribuabililor

3.36 Administrațiile fiscale pot avea la dispoziție informații din verificările efectuate de alți contribuabili sau din alte surse de informații care nu pot fi divulgate contribuabilului. Cu toate acestea, ar fi nedrept să se aplice o metodă de stabilire a prețurilor de transfer pe baza acestor date, cu excepția cazului în care administrația fiscală ar putea, în limitele cerințelor sale interne de confidențialitate, să divulge astfel de date contribuabilului astfel încât să existe o oportunitate adecvată pentru contribuabil să-și apere propria poziție și să asigure un control judiciar eficient de către instanțe.

A.4.4 Utilizarea datelor netranzaționale ale terților

3.37 Accentul tranzațional al metodelor de stabilire a prețurilor de transfer și problema unei posibile agregări a tranzațiilor controlate ale contribuabilului sunt discutate la alineatele 3.9-3.12. O altă întrebare este dacă datele netranzaționale ale terților pot oferi comparabile fiabile pentru tranzațiile controlate ale unui contribuabil (sau un set de tranzații agregate în conformitate cu îndrumările de la alineatele 3.9-3.12). În practică, datele disponibile ale terților sunt adesea date agregate, la nivel de întreprindere sau segment, în funcție de standardele contabile aplicabile. Dacă astfel de date netranzaționale ale terților pot oferi elemente comparabile fiabile pentru tranzația controlată a contribuabilului sau pentru setul de tranzații agregate în conformitate cu îndrumările de la alineatele 3.9-3.12 depinde în special de faptul că terțul efectuează sau nu o serie de tranzații semnificativ diferite. În cazul în care sunt disponibile date segmentate, acestea pot oferi

comparabile mai bune decât datele la nivel de întreprindere, nesegmentate, deoarece acestea pun accent pe aspectul tranzacțional, deși este recunoscut faptul că datele segmentate pot ridica probleme în ceea ce privește alocarea cheltuielilor pe diferite segmente. În mod similar, datele terților la nivel de întreprindere pot oferi elemente comparabile mai de încredere decât datele segmentate ale terților în anumite circumstanțe, cum ar fi în cazul în care activitățile reflectate în comparabile corespund setului de tranzacții controlate ale contribuabilului.

A.4.5 Limitări ale elementelor comparabile disponibile

3.38 Identificarea potențialelor comparabile trebuie realizată cu obiectivul de a găsi cele mai fiabile date, știind faptul că acestea nu vor fi întotdeauna perfecte. De exemplu, tranzacțiile independente pot fi limitate pe anumite piețe și industrii. Poate fi necesară găsirea unei soluții pragmatice, de la caz la caz, cum ar fi extinderea căutării și utilizarea informațiilor privind tranzacțiile necontrolate care au loc în aceeași industrie și pe o piață geografică comparabilă, dar efectuate de terți care pot avea strategii comerciale, modele comerciale sau alte circumstanțe economice ușor diferite; informații privind tranzacțiile necontrolate care au loc în aceeași industrie, dar pe alte piețe geografice; sau informații privind tranzacțiile necontrolate care au loc pe aceeași piață geografică, dar în alte industrii. Alegerea uneia sau altele dintre aceste opțiuni diferite va depinde de fiecare caz în parte și, în special, de semnificația efectelor preconizate ale defectelor de comparabilitate asupra fiabilității analizei.

3.39 Metoda tranzacțională de împărțire a profitului ar putea fi luată în considerare, în circumstanțe adecvate, fără date comparabile, de exemplu, în cazul în care absența datelor comparabile se datorează prezenței unor active necorporale de valoare, unice, la care contribuie fiecare parte la tranzacție (a se vedea alineatul 2.109). Cu toate acestea, chiar și în cazurile în care datele comparabile sunt insuficiente și imperfecte, selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer ar trebui să fie în concordanță cu analiza funcțională a părților, a se vedea alineatul 2.2.

A.5 Selectarea sau respingerea potențialelor comparabile

3.40 Există, în principiu, două moduri în care poate fi efectuată identificarea tranzacțiilor cu terțe părți potențial comparabile.

3.41 Prima, care poate fi calificată ca abordare „prin adăugare”, constă în căutarea de informații, de către o persoană care întocmește o listă a terților despre care se crede că efectuează tranzacții potențial comparabile. Informațiile cu privire la tranzacțiile efectuate de aceste terțe părți sunt apoi colectate pentru a confirma dacă acestea sunt în realitate comparabile

acceptabile, pe baza criteriilor de comparabilitate prestabilite. Această abordare oferă, fără îndoială, rezultate bine orientate – toate tranzacțiile reținute în analiză sunt efectuate de jucători cunoscuți pe piața contribuabililor. După cum s-a indicat mai sus, pentru a asigura un grad suficient de obiectivitate, este important ca procesul urmat să fie transparent, sistematic și verificabil. Abordarea „prin adăugare” poate fi utilizată ca singura abordare în care persoana care efectuează căutarea are cunoștințe despre un număr mic de terți care sunt angajați în tranzacții comparabile cu tranzacția controlată examinată. Este de remarcat faptul că abordarea „prin adăugare” prezintă asemănări cu abordarea urmată la identificarea comparabilelor interne. În practică, o abordare „prin marjă de profit” poate cuprinde atât comparabile interne, cât și externe.

3.42 A doua posibilitate, abordarea „prin deducție”, pornește de la un set amplu de întreprinderi care își desfășoară activitatea în același sector de activitate, au funcții generale similare și nu prezintă caracteristici economice care sunt în mod clar diferite. Lista este apoi rafinată utilizând criterii de selecție și informații disponibile publicului (de exemplu, din baze de date, pagini de internet, informații despre competitorii cunoscuți ai contribuabilului). În practică, abordarea „prin deducție” începe de obicei cu o căutare într-o bază de date. Prin urmare, este important să fie urmărite îndrumările privind comparabilele interne și sursele de informații privind comparabilele externe, a se vedea alineatele 3.24-3.39. În plus, abordarea „prin deducție” nu este adecvată tuturor cazurilor și tuturor metodelor, iar discuția din această secțiune nu trebuie interpretată ca afectând criteriile de selectare a unei metode de stabilire a prețurilor de transfer prevăzute la alineatele 2.1-2.11.

3.43 În practică, atât criteriile cantitative, cât și cele calitative sunt utilizate pentru a include sau respinge potențialele elemente comparabile. Exemple de criterii calitative se găsesc în portofoliile de produse și strategiile comerciale. Criteriile cantitative cel mai frecvent observate sunt:

- Criterii de mărime în ceea ce privește vânzările, activele sau numărul de angajați. Dimensiunea tranzacției în valoare absolută sau proporțional cu activitățile părților ar putea afecta pozițiile concurențiale relative ale cumpărătorului și vânzătorului și, prin urmare, comparabilitatea.
- Criterii legate de active necorporale, cum ar fi raportul dintre valoarea netă a activelor necorporale/valoarea totală a activelor nete sau raportul dintre cercetare și dezvoltare („C&D”)/vânzări, dacă sunt disponibile: acestea pot fi utilizate, de exemplu, pentru a exclude întreprinderile cu activenecorporale de valoare sau activități semnificative de cercetare și dezvoltare atunci când partea testată nu utilizează active necorporale de valoare și nici nu participă la activități semnificative de cercetare și dezvoltare.

- Criterii legate de importanța vânzărilor la export (Vânzări externe/Vânzări totale), acolo unde este cazul.
- Criterii legate de stocuri în valoare absolută sau relativă, după caz.
- Alte criterii de excludere a terților care se află în situații speciale, cum ar fi societățile nou-înființate, societățile falimentare etc., atunci când astfel de situații specifice nu sunt, în mod evident, comparații adecvate.

Alegerea și aplicarea criteriilor de selecție depinde de faptele și circumstanțele fiecărui caz în parte, iar lista de mai sus nu este nici limitativă, nici prescriptivă.

3.44 Un avantaj al abordării „prin deducție” este că este mai reproductibilă și mai transparentă decât cea „prin adăugare”. De asemenea, este mai ușor de verificat, deoarece revizuirea se concentrează asupra procesului și asupra relevanței criteriilor de selecție reținute. Pe de altă parte, se recunoaște că calitatea rezultatului unei abordări „prin deducție” depinde de calitatea instrumentelor de căutare pe care se bazează (de exemplu, calitatea bazei de date, unde se utilizează o bază de date și posibilitatea de a obține informații suficient de detaliate). Aceasta poate fi o limitare practică în unele țări în care fiabilitatea și utilitatea bazelor de date în analizele de comparabilitate sunt discutabile.

3.45 Nu ar fi adecvat să se acorde preferință sistematică unei abordări față de cealaltă, deoarece, în funcție de circumstanțele cazului, ar putea exista valoare fie în abordarea „prin adăugare”, fie în abordarea „prin deducție”, fie într-o combinație a ambelor. Abordările „prin adăugare” și „prin deducție” nu sunt adesea utilizate exclusiv. Într-o abordare tipică „prin deducție”, pe lângă căutarea în bazele de date publice, este comună includerea terților, de exemplu a concurenților cunoscuți (sau a terților despre care se cunoaște că efectuează tranzacții potențial comparabile cu cele ale contribuabilului), care altfel nu pot fi găsiți în urma unei abordări pur deductive, de exemplu, pentru că sunt clasificate sub un cod industrial diferit. În astfel de cazuri, abordarea „prin adăugare” funcționează ca un instrument pentru a rafina o căutare care se bazează pe o abordare „prin deducție”.

3.46 Procesul urmat pentru a identifica potențialele elemente comparabile este unul dintre cele mai critice aspecte ale analizei de comparabilitate și ar trebui să fie transparent, sistematic și verificabil. În special, alegerea criteriilor de selecție are o influență semnificativă asupra rezultatului analizei și ar trebui să reflecte cele mai semnificative caracteristici economice ale tranzacțiilor comparate. Eliminarea completă a raționamentelor subiective din selecția comparabilelor nu ar fi fezabilă, dar se pot face multe pentru a crește obiectivitatea și a asigura transparența în aplicarea raționamentelor subiective. Asigurarea transparenței procesului poate depinde de măsura în care criteriile utilizate pentru selectarea potențialelor comparabile pot fi dezvăluite și motivele pentru excluderea unora dintre

potențialele comparabile pot fi explicate. Creșterea obiectivității și asigurarea transparenței procesului poate depinde și de măsura în care persoana care revizuește procesul (fie contribuabilul, fie administrația fiscală) are acces la informații privind procedura urmată și la aceleași surse dedate. Aspectele de documentare a procesului de identificare a comparabilelor sunt discutate în Capitolul V.

A.6 Ajustări de comparabilitate

3.47 Necesitatea de a ajusta comparabilele și cerința de acuratețe și fiabilitate sunt subliniate în prezentul Ghid OCDE în mai multe rânduri, atât pentru aplicarea generală a principiului valorii de piață, cât mai ales în contextul fiecărei metode. După cum s-a menționat la alineatul 1.33, a fi comparabil înseamnă că niciuna dintre diferențele (dacă există) dintre situațiile comparate nu ar putea afecta în mod semnificativ elementul examinat din punctul de vedere metodologic sau că pot fi făcute ajustări rezonabil de precise pentru a elimina efectul unor astfel de diferențe. Dacă ar trebui efectuate ajustări de comparabilitate (și dacă da, ce ajustări ar trebui efectuate) într-un anumit caz este o chestiune de raționament care ar trebui evaluată în lumina discuției despre costuri și sarcina de conformare din Secțiunea C.

A.6.1 Diferite tipuri de ajustări de comparabilitate

3.48 Exemplele de ajustări de comparabilitate includ ajustări pentru consecvența contabilă menite să elimine diferențele care pot apărea din practicile contabile diferite între tranzacțiile controlate și cele necontrolate; segmentarea datelor financiare pentru a elimina tranzacțiile necomparabile semnificative; ajustări pentru diferențele de capital, funcții, active, riscuri.

3.49 Un exemplu de ajustare a capitalului de lucru menită să reflecte diferite niveluri de creanțe, datorii și inventar este prevăzut în Anexa la Capitolul III. Faptul că astfel de ajustări se regăsesc în practică nu înseamnă că acestea ar trebui efectuate în mod obișnuit sau obligatoriu. Mai degrabă, îmbunătățirea comparabilității ar trebui să fie prezentată atunci când se propun aceste tipuri de ajustări (la fel ca pentru orice tip de ajustare). În plus, un nivel semnificativ diferit al capitalului de lucru relativ între părțile controlate și cele necontrolate poate duce la o investigație suplimentară a caracteristicilor de comparabilitate ale potențialului comparabil.

A.6.2 Scopul ajustărilor de comparabilitate

3.50 Ajustările de comparabilitate trebuie luate în considerare dacă (și numai dacă) se așteaptă ca acestea să crească fiabilitatea rezultatelor. Considerentele relevante în acest sens includ semnificația diferenței pentru care se are în vedere o ajustare, calitatea datelor care fac obiectul ajustării, scopul ajustării și fiabilitatea abordării utilizate pentru efectuarea ajustării.

3.51 Se subliniază faptul că ajustările de comparabilitate sunt adecvate numai pentru diferențele care vor avea un efect semnificativ asupra comparației. Vor exista invariabil unele diferențe între tranzacțiile controlate ale contribuabilului și comparabilele terților. O comparație poate fi adecvată în ciuda unei diferențe neajustate, cu condiția ca diferența să nu aibă un efect semnificativ asupra fiabilității comparației. Pe de altă parte, necesitatea de a efectua ajustări numeroase sau substanțiale ale factorilor cheie de comparabilitate poate indica faptul că tranzacțiile cu terțe părți nu sunt, de fapt, suficient de comparabile.

3.52 Nu este întotdeauna cazul ca ajustările să fie justificate. De exemplu, o ajustare pentru diferențele de creanțe poate să nu fie deosebit de utilă dacă au fost prezente și diferențe majore în standardele contabile care nu au putut fi rezolvate. De asemenea, uneori sunt aplicate ajustări sofisticate pentru a crea impresia falsă că rezultatul căutării comparabile este „științific”, fiabil și precis.

A.6.3 Fiabilitatea ajustărilor realizate

3.53 Nu este oportun să se ia în considerare unele ajustări de comparabilitate, cum ar fi diferențele dintre nivelurile capitalului de lucru, ca fiind „de rutină” și necontroversate și să se ia în considerare anumite alte ajustări, cum ar fi pentru riscul de țară, ca fiind mai subiective și, prin urmare, supuse unor cerințe suplimentare de probă și fiabilitate. Singurele ajustări care ar trebui făcute sunt cele care se așteaptă să îmbunătățească comparabilitatea.

A.6.4 Documentarea și testarea ajustărilor de comparabilitate

3.54 Asigurarea nivelului necesar de transparență a ajustărilor de comparabilitate poate depinde de disponibilitatea unei explicații a oricăror ajustări efectuate, motivele pentru care ajustările sunt considerate adecvate, modul în care au fost calculate, modul în care acestea au modificat rezultatele pentru fiecare comparabilă și modul în care ajustarea îmbunătățește comparabilitatea. Aspectele privind documentarea ajustărilor de comparabilitate sunt discutate în Capitolul V.

A.7 Intervalul de comparare

A.7.1 Generalități

3.55 În unele cazuri, este posibil să se aplice principiul valorii de piață pentru a ajunge la o singură cifră (de exemplu, preț sau marjă), care este cea mai fiabilă pentru a stabili dacă condițiile unei tranzacții îndeplinesc condițiile principiului valorii de piață.

Cu toate acestea, deoarece stabilirea prețurilor de transfer nu este o știință exactă, vor exista, de asemenea, multe ocazii în care aplicarea metodei sau metodelor cele mai potrivite produce un interval de valori, toate fiind relativ la fel de fiabile. În aceste cazuri, diferențele dintre cifrele care compun intervalul pot fi cauzate de faptul că, în general, aplicarea principiului valorii de piață produce doar o aproximare a condițiilor care ar fi fost stabilite între întreprinderi independente. De asemenea, este posibil ca diferitele puncte dintr-un interval să reprezinte faptul că două întreprinderi independente angajate în tranzacții comparabile efectuate în circumstanțe comparabile nu pot stabili exact același preț pentru tranzacție.

3.56 În unele cazuri, nu toate tranzacțiile comparabile examinate vor avea un grad de comparabilitate relativ egal. În cazul în care este posibil să se determine că unele tranzacții necontrolate au un grad mai mic de comparabilitate decât altele, acestea ar trebui eliminate.

3.57 De asemenea, se poate întâmpla ca, în timp ce s-au depus toate eforturile pentru a exclude punctele care au un grad mai mic de comparabilitate, se ajunge la un interval de valori pentru care se consideră, având în vedere procesul utilizat pentru selectarea comparabilelor și limitările informațiilor disponibile cu privire la comparabile, că rămân unele defecte de comparabilitate care nu pot fi identificate și/sau cuantificate și, prin urmare, nu sunt ajustate. În astfel de cazuri, dacă intervalul include un număr considerabil de observații, instrumentele statistice care țin cont de tendința centrală de a restrânge intervalul (de exemplu, intervalul intercuartilic IQR sau alte percentile) ar putea contribui la consolidarea fiabilității analizei.

3.58 De asemenea, un interval de valori poate rezulta atunci când se aplică mai multe metode pentru a evalua o tranzacție controlată. De exemplu, două metode care ating grade similare de comparabilitate pot fi utilizate pentru a evalua caracterul valorii de piață al unei tranzacții controlate. Fiecare metodă poate produce un rezultat sau o serie de rezultate care diferă unul/una de celălalt/cealaltă din cauza diferențelor în ceea ce privește natura metodelor și a datelor relevante pentru aplicarea unei anumite metode utilizate. Cu toate acestea, fiecare interval separat ar putea fi utilizat pentru a defini un interval acceptabil de valori la preț de piață. Datele din aceste intervale ar putea fi utile în scopul definirii mai precise a intervalului de comparare, de exemplu atunci când intervalele se suprapun sau pentru reconsiderarea preciziei metodelor

utilizate atunci când intervalele nu se suprapun. Nu poate fi enunțată nicio regulă generală cu privire la utilizarea intervalelor derivate din aplicarea mai multor metode, deoarece concluziile care trebuie trase din utilizarea acestora vor depinde de fiabilitatea relativă a metodelor utilizate pentru a determina intervalele și calitatea informațiilor utilizate în aplicarea diferitelor metode.

3.59 În cazul în care aplicarea celei mai adecvate metode (sau, în circumstanțe relevante, a mai multor metode, a se vedea alineatul 2.11) produce un interval de valori, o abatere substanțială între punctele din acel interval poate indica faptul că datele utilizate pentru stabilirea unora dintre puncte pot să nu fie la fel de fiabile ca datele utilizate pentru stabilirea celorlalte puncte din interval sau că abaterea poate rezulta din caracteristicile datelor comparabile care necesită ajustări. În astfel de cazuri, poate fi necesară o analiză suplimentară a acestor puncte pentru a evalua dacă acestea sunt adecvate pentru a fi incluse în orice interval de comparare.

A.7.2 Selectarea celui mai potrivit punct din interval

3.60 În cazul în care condiția relevantă a tranzacției controlate (de exemplu, prețul sau marja) se încadrează în intervalul de comparare, trebuie efectuată nicio ajustare.

3.61 În cazul în care condiția relevantă a tranzacției controlate (de exemplu, prețul sau marja) nu se încadrează în intervalul valorii de piață afirmat de administrația fiscală, contribuabilul ar trebui să aibă posibilitatea de a prezenta argumente conform cărora condițiile tranzacției controlate satisfac principiul valorii de piață și că rezultatul se încadrează în intervalul de comparare (și anume, intervalul de comparare este diferit de cel afirmat de administrația fiscală). În cazul în care contribuabilul nu este în măsură să stabilească acest fapt, administrația fiscală trebuie să determine punctul din intervalul de comparare la care va ajusta condiția tranzacției controlate.

3.62 Pentru a determina acest punct, în cazul în care intervalul cuprinde rezultate de fiabilitate relativ egală și ridicată, se poate argumenta că orice punct din interval satisface principiul valorii de piață. În cazul în care defectele de comparabilitate rămân așa cum s-a discutat la alineatul 3.57, poate fi adecvat să se utilizeze măsuri de tendință centrală pentru a determina acest punct (de exemplu mediana, media sau mediile ponderate etc., în funcție de caracteristicile specifice ale setului de date), pentru a minimiza riscul de eroare din cauza defectelor de comparabilitate necunoscute sau necuantificabile rămase.

A.7.3 *Rezultate extreme: considerente privind comparabilitatea*

3.63 Rezultatele extreme ar putea duce la pierderi sau profituri neobișnuit de mari. Rezultatele extreme pot afecta indicatorii financiari care sunt analizați în metoda aleasă (de exemplu, marja brută atunci când se aplică metoda prețului de revânzare sau un indicator de profit net atunci când se metoda tranzacționale a marjei nete). Acestea pot afecta, de asemenea, alte elemente, de exemplu, elemente excepționale care sunt sub linie, dar pot reflecta totuși circumstanțe excepționale. În cazul în care una sau mai multe dintre comparabilele potențiale au rezultate extreme, este necesară o examinare suplimentară pentru a înțelege motivele unor astfel de rezultate extreme. Motivul ar putea fi un defect de comparabilitate sau condiții excepționale îndeplinite de o terță parte altfel comparabilă. Un rezultat extrem poate fi exclus pe baza faptului că a fost adus la lumină un defect de comparabilitate semnificativ ignorat anterior, nu doar pe baza faptului că rezultatele care rezultă din „comparabile” propuse par să fie foarte diferite de rezultatele observate în alte „comparabile” propuse.

3.64 O întreprindere independentă nu ar continua activitățile generatoare de pierderi decât dacă ar avea așteptări rezonabile cu privire la profiturile viitoare. A se vedea alineatele 1.70-1.72. Funcțiile simple sau cu risc scăzut, în special, nu sunt de așteptat să genereze pierderi pentru o perioadă lungă de timp. Acest lucru nu înseamnă însă că tranzacțiile generatoare de pierderi nu pot fi niciodată comparabile. În general, ar trebui utilizate toate informațiile relevante și nu ar trebui să existe nicio regulă imperativă privind includerea sau excluderea comparabilelor generatoare de pierderi. Într-adevăr, faptele și circumstanțele în care se regăsește întreprinderea în cauză, și nu rezultatul său financiar, ar trebui să determine statutul acesteia ca fiind comparabil.

3.65 În general, o tranzacție necontrolată generatoare de pierderi ar trebui să declanșeze investigații suplimentare pentru a se stabili dacă poate fi sau nu comparabilă. Circumstanțele în care tranzacțiile/ întreprinderi întreprinderile cu pierderi ar trebui excluse din lista comparabilelor includ cazurile în care pierderile nu reflectă condiții comerciale normale și în care pierderile suferite de terți reflectă un nivel de riscuri care nu este comparabil cu cel asumat de contribuabil în tranzacțiile sale controlate. Cu toate acestea, comparabilele generatoare de pierderi care satisfac analiza de comparabilitate nu ar trebui să fie respinse doar pe baza faptului că suferă pierderi.

3.66 O investigație similară ar trebui efectuată pentru potențialele comparabile care aduc profituri anormal de mari în raport cu alte potențiale comparabile.

B. Cadrul temporal și comparabilitatea

3.67 Comparabilitatea pune probleme în ceea ce privește momentul originii, colectarea și producerea de informații privind factorii de comparabilitate și tranzacțiile necontrolate comparabile care sunt utilizate într-o analiză de comparabilitate. A se vedea alineatele 5.3, 5.4, 5.5, 5.9 și 5.14 din Capitolul V pentru indicații cu privire la problemele de cadru temporal în contextul cerințelor de documentare a prețurilor de transfer.

B.1 Momentul originii

3.68 În principiu, informațiile referitoare la condițiile tranzacțiilor necontrolate comparabile întreprinse sau efectuate în aceeași perioadă de timp ca și tranzacția controlată („tranzacții contemporane necontrolate”) sunt de așteptat să fie cele mai fiabile informații de utilizat într-o analiză de comparabilitate, deoarece reflectă modul în care părțile independente s-au comportat într-un mediu economic care este același cu mediul economic al tranzacției controlate a contribuabilului. Cu toate acestea, disponibilitatea informațiilor privind tranzacțiile contemporane necontrolate poate fi limitată în practică, în funcție de momentul colectării.

B.2 Momentul colectării

3.69 În unele cazuri, contribuabilii stabilesc documentația prețurilor de transfer pentru a demonstra că au depus eforturi rezonabile pentru a respecta principiul valorii de piață la momentul efectuării tranzacțiilor lor intragrup, și anume, *ex ante* (denumită în continuare „abordarea de stabilire a prețurilor în condițiile principiului valorii de piață”), pe baza informațiilor care le erau disponibile în mod rezonabil la acel moment. Astfel de informații includ numai informații despre tranzacții comparabile din anii anteriori, ci și informații despre schimbările economice și de piață care ar fi putut avea loc între anii anteriori și anul tranzacției controlate. De fapt, părțile independente în circumstanțe comparabile nu și-ar baza decizia de stabilire a prețurilor numai pe date istorice.

3.70 În alte cazuri, contribuabilii ar putea testa rezultatul real al tranzacțiilor lor controlate pentru a demonstra că condițiile acestor tranzacții au fost în concordanță cu principiul valorii de piață, și anume, pe o bază *ex post* (denumită în continuare abordarea „testarea rezultatului valorii de piață”). Un astfel de test are loc, de obicei, ca parte a procesului de stabilire a declarației fiscale la sfârșitul anului.

Atât stabilirea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață, cât și abordările detestare a rezultatului în condițiile principiului valorii de piață, precum și combinațiile acestor două abordări, se regăsesc în rândul țărilor membre ale OCDE.

Problema dublei impunerii poate apărea în cazul în care o tranzacție controlată are loc între două întreprinderi asociate în care au fost aplicate abordări diferite și duce la rezultate diferite, de exemplu din cauza unei discrepante între așteptările pieței, luate în considerare în abordarea de stabilire a prețurilor în condițiile principiului valorii de piață, și rezultatele reale observate în abordarea de testare a rezultatelor în condițiile principiului valorii de piață. A se vedea alineatele 4.38 și 4.39. Autoritățile competente sunt încurajate să depună toate eforturile pentru a rezolva orice probleme legate de dubla impunere care pot apărea din diferite abordări naționale ale ajustărilor de la sfârșitul anului și care le pot fi prezentate în cadrul unei proceduri amiabile (articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE).

B.3 Evaluare extrem de incertă inițial și evenimente imprevizibile

3.72 Se pune întrebarea dacă și, în cazul unui răspuns afirmativ, cum anume să se ia în considerare în analiza prețurilor de transfer evenimentele viitoare care erau imprevizibile la momentul testării unei tranzacții controlate, în special în cazul în care evaluarea la acel moment era extrem de incertă. Problema ar trebui rezolvată atât de contribuabili, cât și de administrațiile fiscale prin referire la ceea ce ar fi făcut întreprinderile independente în circumstanțe comparabile pentru a ține cont de incertitudinea de evaluare în stabilirea prețurilor tranzacției.

3.73 Raționamentul care se regăsește la alineatele 6.28-6.32 și în Anexa la Capitolul VI „Exemple pentru a ilustra îndrumările privind imobilizările necorporale și evaluarea extrem de incertă” pentru tranzacțiile care implică imobilizări necorporale a căror evaluare este incertă se aplică prin analogie altor tipuri de tranzacții cu incertitudini de evaluare. Întrebarea principală este dacă evaluarea a fost suficient de incertă la început încât părțile care operează în condițiile principiului valorii de piață ar fi avut nevoie de un mecanism de ajustare a prețurilor sau dacă modificarea valorii a evoluat atât de mult încât ar fi condus la o renegociere a tranzacției. În acest caz, administrația fiscală ar avea motive să determine prețul de piață pentru tranzacție pe baza clauzei de ajustare sau a renegocierii care ar fi furnizate în condițiile principiului valorii de piață într-o tranzacție necontrolată comparabilă. În alte circumstanțe, în cazul în care nu există niciun motiv să se considere că evaluarea a fost suficient de incertă inițial încât părțile ar fi solicitat o clauză de ajustare a prețurilor sau ar fi renegociat termenii contractului, nu există niciun motiv pentru ca administrațiile fiscale să facă o astfel de ajustare, deoarece ar reprezenta o utilizare necorespunzătoare a analizei retroactive. Simpla existență a incertitudinii nu ar trebui să necesite o ajustare *ex post* fără a lua în considerare ceea ce întreprinderile independente ar fi făcut sau ar fi convenit între ele.

B.4 Date din exercițiile financiare ulterioare anului tranzacției

3.74 Datele din exercițiile financiare ulterioare anului tranzacției pot fi, de asemenea, relevante pentru analiza prețurilor de transfer, dar trebuie să se acorde atenție evitării utilizării retrospectivei. De exemplu, datele din exercițiile financiare ulterioare pot fi utile în compararea ciclurilor de viață ale produselor tranzacțiilor controlate și necontrolate în scopul de a determina dacă tranzacția necontrolată este o metodă comparabilă adecvată pentru aplicarea unei anumite metode. Conduita ulterioară a părților va fi, de asemenea, relevantă în stabilirea termenilor și condițiilor reale care operează între părți.

B.5 Date pe mai mulți ani anteriori

3.75 În practică, examinarea datelor pe mai mulți ani anteriori este adesea utilă într-o analiză de comparabilitate, dar ea nu este o cerință sistematică. Ar trebui utilizate date pe mai mulți ani anteriori în cazul în care acestea adaugă valoare analizei prețurilor de transfer. Nu ar fi adecvat să se stabilească orientări care să indice numărul de ani care urmează să fie acoperiți de analizele care se întind pe mai mulți ani.

3.76 Pentru a obține o înțelegere completă a faptelor și circumstanțelor din jurul tranzacției controlate, în general, ar putea fi utilă examinarea datelor atât din anul examinat, cât și din anii anteriori. Analiza acestor informații ar putea dezvălui fapte care ar fi putut influența (sau ar fi trebuit să influențeze) determinarea prețului de transfer. De exemplu, utilizarea datelor din anii anteriori va arăta dacă pierderea raportată a unui contribuabil într-o tranzacție face parte dintr-un istoric al pierderilor din tranzacții similare, rezultatul unor condiții economice specifice dintr-un an anterior care au crescut costurile în anul următor sau o reflectare a faptului că un produs se află la sfârșitul ciclului său de viață. O astfel de analiză poate fi deosebit de utilă atunci când se aplică metode bazate pe analiza profitului. A se vedea alineatul 1.72 privind utilitatea datelor pe mai mulți ani în examinarea situațiilor de pierdere. Datele pe mai mulți ani pot îmbunătăți, de asemenea, înțelegerea acordurilor pe termen lung.

3.77 Datele pe mai mulți ani anteriori vor fi utile pentru furnizarea de informații despre ciclurile comerciale relevante și ale produselor comparabile. Diferențele în ciclurile comerciale sau ale produsului pot avea un efect semnificativ asupra condițiilor de preț ale transferului care trebuie evaluate pentru a determina comparabilitatea. Datele din exercițiile financiare anterioare pot arăta dacă o întreprindere independentă angajată într-o tranzacție comparabilă a fost afectată de condiții economice comparabile într-un mod comparabil sau dacă diferite condiții dintr-un exercițiu financiar anterior i-au afectat în mod semnificativ prețul sau profitul, astfel încât să nu fie utilizată ca o comparație.

3.78 Datele pe mai mulți ani pot îmbunătăți, de asemenea, procesul de selectare a comparabilelor cu terțe părți, de exemplu, prin identificarea rezultatelor care pot indica o variație semnificativă față de caracteristicile de comparabilitate subiacente ale tranzacției controlate revizuite, în unele cazuri având ca rezultat respingerea comparabilelor sau în scopul de a detecta anomalii în informațiile terților.

3.79 Utilizarea datelor de pe mai mulți ani anteriori nu implică neapărat utilizarea mediilor pe mai mulți ani. Cu toate acestea, datele și mediile pe mai mulți ani anteriori pot fi utilizate în anumite circumstanțe pentru a îmbunătăți fiabilitatea intervalului. A se vedea alineatele 3.57-3.62 pentru o discuție despre instrumentele statistice.

C. Aspecte legate de conformare

3.80 O întrebare care apare atunci când se discută necesitatea analizelor de comparabilitate este amplasarea sarcinii și a costurilor pe care ar trebui să le suporte un contribuabil pentru a identifica posibilele comparabile și pentru a obține informații detaliate cu privire la acestea. Este recunoscut faptul că prețul informațiilor poate fi o preocupare reală, în special pentru întreprinderile mici și mijlocii, dar și pentru acele întreprinderi multinaționale care gestionează un număr foarte mare de tranzacții controlate în multe țări. Alineatele 4.28, 5.6, 5.7 și 5.28 tratează recunoașterea clară a faptului că este necesară aplicarea rezonabilă a cerinței de a documenta comparabilitatea.

3.81 Atunci când se efectuează o analiză de comparabilitate, nu există nicio cerință pentru o căutare exhaustivă a tuturor surselor de informații relevante posibile. Contribuabilii și administrațiile fiscale ar trebui să-și folosească raționamentul pentru a determina dacă anumite comparabile sunt fiabile.

3.82 Contribuabilii ar trebui să instituie un proces de stabilire, monitorizare și revizuire a prețurilor de transfer luând în considerare dimensiunea tranzacțiilor, complexitatea acestora, nivelul de risc implicat și dacă acestea sunt efectuate într-un mediu stabil sau în schimbare. O astfel de abordare practică ar fi conformă cu o strategie pragmatică de evaluare a riscurilor sau cu un principiu prudent de gestionare comercială. În practică, acest lucru înseamnă că poate fi rezonabil ca un contribuabil să depună relativ mai puțin efort pentru a găsi informații privind comparabilele care susțin tranzacții mai puțin semnificative sau mai puțin controlate. Pentru tranzacțiile simple care se desfășoară într-un mediu stabil și ale căror caracteristici rămân aceleași sau similare, este posibil să nu fie necesară o analiză detaliată de comparabilitate (inclusiv funcțională) în fiecare an.

3.83 Întreprinderile mici și mijlocii au început să intre în zona prețurilor detransfer, iar numărul tranzacțiilor transfrontaliere este în continuă creștere. Deși principiul valorii de piață se aplică în mod egal întreprinderilor și tranzacțiilor mici și mijlocii, soluțiile pragmatice pot fi adecvate pentru a facilita găsirea unui răspuns rezonabil pentru fiecare caz de stabilire a prețurilor de transfer.

Capitolul IV

Demersuri administrative pentru evitarea și soluționarea litigiilor privind prețurile de transfer

A. Introducere

4.1 Acest capitol examinează diverse proceduri administrative care ar putea fi aplicate pentru a minimiza litigiile privind prețurile de transfer și pentru a ajuta la soluționarea acestora atunci când apar între contribuabili și administrațiile fiscale ale acestora, precum și între diferite administrații fiscale. Astfel de litigii pot apărea chiar dacă îndrumările din prezentul Ghid OCDE sunt urmate într-un efort conștiincios de a aplica principiul valorii de piață. Este posibil ca contribuabilii și administrațiile fiscale să ajungă la determinări diferite ale condițiilor valorii de piață pentru tranzacțiile controlate examinate, având în vedere complexitatea unor probleme legate de prețurile de transfer și dificultățile de interpretare și evaluare a circumstanțelor cazurilor individuale.

4.2 În cazul în care două sau mai multe administrații fiscale adoptă poziții diferite în determinarea condițiilor valorii de piață, poate apărea dubla impunere. Dubla impunere înseamnă includerea aceluiași venit în baza de impozitare de către mai multe administrații fiscale, atunci când fie venitul se află în posesia diferiților contribuabili (dubla impunere economică, pentru întreprinderile asociate), fie venitul se află în posesia aceleiași entități juridice (dubla impunere juridică, pentru sediile permanente). Dubla impunere este nedorită și ar trebui eliminată ori de câte ori este posibil, deoarece constituie o potențială barieră în calea dezvoltării comerțului internațional și a fluxurilor de investiții. Dubla includere a veniturilor în baza de impozitare a mai multor jurisdicții nu înseamnă întotdeauna că veniturile vor fi efectiv impozitate de două ori.

4.3 Acest capitol discută mai multe abordări administrative pentru soluționarea litigiilor cauzate de ajustările prețurilor de transfer și pentru evitarea dublei impuneri. Secțiunea B discută practicile de respectare a prețurilor de transfer de către administrațiile fiscale, în special practicile de examinare, sarcina probei (sarcina de a aduce dovezi) și sancțiunile. Secțiunea C discută ajustările corespunzătoare (Articolul 9 alineatul 2 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE) și procedura amiabilă (articolul 25).

Secțiunea D descrie utilizarea controalelor fiscale simultane efectuate de către două (sau mai multe) administrații fiscale pentru a accelera identificarea, prelucrarea și soluționarea problemelor legate de prețurile de transfer (și a altor probleme fiscale internaționale). Secțiunile E și F descriu unele posibilități de minimizare a litigiilor privind prețurile de transfer între contribuabili și administrațiile fiscale ale acestora. Secțiunea E abordează posibilitatea dezvoltării unor regimuri de protecție pentru anumiți contribuabili, iar Secțiunea F se referă la acordurile de preț în avans, care abordează posibilitatea de a stabili în prealabil o metodologie de stabilire a prețurilor detransfer sau condițiile în care contribuabilul poate să recurgă la tranzacțiile controlate specificate. Secțiunea G ia în considerare pe scurt utilizarea procedurilor de arbitraj pentru a rezolva litigiile privind prețurile de transfer între țări.

B. Practici de respectare a prețurilor de transfer

4.4 Practicile de disciplină fiscală sunt dezvoltate și implementate în fiecare țară membră în conformitate cu legislația și procedurile administrative interne proprii. Multe practici naționale de disciplină fiscală conțin trei elemente principale: a) reducerea oportunităților de nerespectare a legii (de exemplu, prin reținerea impozitelor și raportarea informațiilor); b) asistență pozitivă pentru conformare (de exemplu, prin educație și îndrumări publicate) și c) descurajarea neconformării. Ca o chestiune de suveranitate internă și pentru a se adapta particularităților sistemelor fiscale foarte variate, practicile de disciplină fiscală rămân în competența fiecărei țări. Cu toate acestea, o aplicare corectă a principiului valorii de piață necesită norme procedurale clare pentru a asigura o protecție adecvată a contribuabilului și pentru a se asigura că veniturile fiscale nu sunt transferate către țări cu norme procedurale prea dure. Cu toate acestea, atunci când un contribuabil verificat într-o țară este membru al unui grup de întreprinderi multinaționale, este posibil ca practicile naționale de conformare fiscală dintr-o țară care verifică un contribuabil să aibă consecințe în alte jurisdicții fiscale. Acest lucru poate fi valabil în special atunci când sunt implicate aspecte legate de prețurile de transfer transfrontaliere, deoarece prețurile de transfer au implicații asupra impozitului colectat în jurisdicțiile fiscale ale întreprinderilor asociate implicate în tranzacția controlată. Dacă aceleași prețuri de transfer nu sunt acceptate în celelalte jurisdicții fiscale, grupul multinațional de întreprinderi poate fi supus dublei impuneri, așa cum se explică la alineatul 4.2. Astfel, administrațiile fiscale vor lua în considerare principiul valorii de piață atunci când aplică practicile lor naționale de conformare și potențialele implicații ale normelor lor de conformare a prețurilor de transfer pentru alte jurisdicții fiscale și vor încerca să faciliteze atât alocarea echitabilă a impozitelor între jurisdicții, cât și prevenirea dublei impuneri pentru contribuabili.

4.5 Această secțiune descrie trei aspecte ale respectării prețurilor de transfer care ar trebui să beneficieze de o atenție specială pentru a ajuta

jurisdicțiile fiscale să își administreze regulile privind prețurile de transfer într-un mod echitabil față de contribuabili și alte jurisdicții. În timp ce alte practici de respectare a legislației fiscale sunt utilizate în mod obișnuit în țările membre ale OCDE – de exemplu, utilizarea litigiilor și a sancțiunilor probatorii în cazul în care informațiile pot fi solicitate de o administrație fiscală, dar nu sunt furnizate – aceste trei aspecte vor avea adesea un impact asupra modului în care administrațiile fiscale din alte jurisdicții abordează procesul procedurii amiabile și determină răspunsul lor administrativ pentru a asigura respectarea propriilor reguli privind prețurile de transfer. Cele trei aspecte sunt: practicile de verificare (analiză), sarcina probei și sistemele de sancțiuni. Evaluarea acestor trei aspecte va diferi în mod necesar în funcție de caracteristicile sistemului fiscal implicat și, prin urmare, nu este posibil să se descrie un set uniform de principii sau aspecte care vor fi relevante în toate cazurile. În schimb, această secțiune urmărește să ofere îndrumări generale cu privire la tipurile de probleme care pot apărea și abordări rezonabile pentru realizarea unui echilibru al intereselor contribuabililor și administrațiilor fiscale implicate într-o inspecție privind prețurile de transfer.

B.1 Practici de verificare

4.6 Practicile de verificare variază foarte mult între țările membre OCDE. Diferențele de procedură pot fi determinate de factori precum sistemul și structura administrației fiscale, dimensiunea geografică și populația țării, nivelul comerțului intern și internațional și influențele culturale și istorice.

4.7 Cazurile de stabilire a prețurilor de transfer pot prezenta provocări speciale pentru practicile normale de audit sau de verificare, atât pentru administrația fiscală, cât și pentru contribuabil. Cazurile de stabilire a prețurilor de transfer sunt bazate pe fapte și pot implica evaluări dificile ale comparabilității, piețelor și informațiilor financiare sau de altă natură din industrie. În consecință, o serie de administrații fiscale au inspectorii specializați în prețuri de transfer, iar verificările prețurilor de transfer pot dura mai mult decât alte verificări și urmează proceduri separate.

4.8 Deoarece stabilirea prețurilor de transfer nu este o știință exactă, nu va fi întotdeauna posibil să se determine prețul unic corect în condițiile principiului valorii de piață; mai degrabă, după cum recunoaște Capitolul III, prețul corect poate fi estimat într-un interval de cifre acceptabile. De asemenea, alegerea metodologiei pentru stabilirea prețurilor de transfer în condițiile principiului valorii de piață nu va fi adesea clară și lipsită de ambiguitate. Contribuabilii pot întâmpina dificultăți deosebite atunci când administrația fiscală își propune să utilizeze o metodologie, de exemplu o metodă bazată pe analiza profitului, care nu este aceeași cu cea utilizată de contribuabil.

4.9 Într-un caz dificil de stabilire a prețurilor de transfer, din cauza complexității faptelor care urmează să fie evaluate chiar și cel mai bine

intenționat contribuabilul poate face o greșeală onestă. Mai mult, chiar și cel mai bine intenționat inspector de control fiscal poate trage concluzii greșite din fapte. Administrațiile fiscale sunt încurajate să ia în considerare această observație în efectuarea verificărilor prețurilor de transfer. Acest lucru are două implicații. În primul rând, inspectorii fiscali sunt încurajați să fie flexibili în abordarea lor și să nu ceară contribuabililor în stabilirea prețurilor de transfer o precizie care este nerealistă în toate faptele și circumstanțele. În al doilea rând, inspectorii fiscali sunt încurajați să țină cont de raționamentul comercial al contribuabilului cu privire la aplicarea principiului valorii de piață, astfel încât analiza prețurilor de transfer să fie legată de realitățile comerciale. Prin urmare, inspectorii fiscali ar trebui să se angajeze să înceapă analizele prețurilor de transfer din perspectiva metodei pe care contribuabilul a ales-o în stabilirea prețurilor sale. Îndrumările prevăzute în Capitolul II, Partea I, care se referă la selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer pot, de asemenea, să ajute în acest sens.

4.10 O administrație fiscală ar trebui să țină cont în alocarea resurselor sale de audit de procesul contribuabilului de stabilire a prețurilor, de exemplu dacă grupul multinațional de întreprinderi funcționează pe baza unui centru de profit. A se vedea alineatul 1.5.

B.2 *Sarcina probei*

4.11 La fel ca în cazul practicilor de verificare, normele privind sarcina probei pentru cazurile fiscale diferă, de asemenea, între țările membre ale OCDE. În majoritatea jurisdicțiilor, administrația fiscală poartă sarcina probei atât în propriile relații interne cu contribuabilul (de exemplu, evaluare și căi de atac), cât și în litigii. În unele dintre aceste țări, sarcina probei poate fi inversată, permițând administrației fiscale să estimeze venitul impozabil, în cazul în care se constată că contribuabilul nu a acționat cu bună-credință, de exemplu, prin faptul că nu a cooperat sau nu a respectat solicitările rezonabile de documentare sau prin depunerea de declarații false sau înșelătoare. În alte țări, sarcina probei revine contribuabilului. Cu toate acestea, în acest sens, trebuie remarcate concluziile de la alineatele 4.16 și 4.17.

4.12 Trebuie luată în considerare implicația normelor care reglementează sarcina probei pentru comportamentul administrației fiscale și al contribuabilului. De exemplu, în cazul în care, din punct de vedere al dreptului intern, sarcina probei revine administrației fiscale, contribuabilul nu poate avea nicio obligație legală de a dovedi corectitudinea prețurilor sale de transfer, cu excepția cazului în care administrația fiscală produce elemente de probă *prima facie* care arată că prețurile sunt incompatibile cu principiul valorii de piață. Chiar și într-un astfel de caz, desigur, administrația fiscală ar putea totuși să oblige contribuabilul, în limitele rezonabilității, să prezinte evidențele sale contabile care ar permite administrației fiscale să își efectueze examinarea. În unele țări, contribuabilii au datoria, prin lege, să coopereze cu administrațiile fiscale. În cazul în care un contribuabil nu cooperează,

administrația fiscală poate fi împuternicită să estimeze veniturile contribuabilului și să își asume faptele relevante pe baza experienței acumulate. În aceste cazuri, administrațiile fiscale nu ar trebui să încerce să impună un nivel de cooperare atât de ridicat încât să facă prea dificilă respectarea legii de către contribuabilii rezonabili.

4.13 În jurisdicțiile în care sarcina probei revine contribuabilului, administrațiile fiscale nu au, în general, libertatea de a formula evaluări împotriva contribuabililor care nu au o bază legală solidă. O administrație fiscală dintr-o țară membră OCDE, de exemplu, nu ar putea produce o evaluare bazată pe un venit impozabil calculat ca procent fix din cifra de afaceri și pur și simplu să ignore principiul valorii de piață. În contextul litigiilor din țările în care sarcina probei revine contribuabilului, sarcina probei este adesea văzută ca o sarcină inversabilă. În cazul în care contribuabilul prezintă unei instanțe un argument rezonabil și dovezi care să sugereze că prețurile sale de transfer au fost stabilite în condițiile valorii de piață, sarcina probei poate fi transferată în mod legal sau *de facto* către administrația fiscală pentru a contracara poziția contribuabilului și pentru a prezenta argumente și dovezi cu privire la motivul pentru care prețurile de transfer ale contribuabilului nu au fost stabilite în condițiile principiului valorii de piață și de ce evaluarea este corectă. Pe de altă parte, în cazul în care un contribuabil nu depune eforturi pentru a arăta că prețurile sale de transfer au fost stabilite în condițiile principiului valorii de piață, sarcina impusă contribuabilului nu ar fi satisfăcută în cazul în care o administrație fiscală a produs o evaluare care a fost întemeiată în mod solid în drept.

4.14 Atunci când sunt prezente aspecte legate de prețurile de transfer, normele divergente privind sarcina probei între țările membre ale OCDE vor ridica probleme serioase dacă drepturile legale stricte implicate de aceste norme sunt utilizate ca ghid pentru un comportament adecvat. De exemplu, să examinăm cazul în care tranzacția controlată examinată implică o jurisdicție în care sarcina probei revine contribuabilului și o a doua jurisdicție în care sarcina probei revine administrației fiscale. Dacă sarcina probei este determinantă din punctul de vedere al atitudinii adoptate, administrația fiscală din prima jurisdicție ar putea face o afirmație nefondată despre prețurile de transfer pe care contribuabilul ar putea să o accepte, iar administrația fiscală din a doua jurisdicție ar avea sarcina de a infirma prețurile. S-ar putea ca nici contribuabilul din a doua jurisdicție, nici administrația fiscală din prima jurisdicție să nu depună eforturi pentru a stabili un preț acceptabil în condițiile principiului valorii de piață. Acest tip de comportament ar putea da naștere unor conflicte semnificative precum și a dublei impuneri.

4.15 Să luăm în considerare aceleași fapte ca în exemplul din alineatul precedent. În cazul în care sarcina probei este din nou un comportament orientativ, este posibil ca un contribuabil din prima jurisdicție care este o filială a unui contribuabil din a doua jurisdicție (fără a aduce atingere sarcinii probei și prezentului Ghid OCDE) să nu poată sau să nu dorească să

demonstreze că prețurile sale de transfer sunt stabilite în condițiile principiului valorii de piață. Administrația fiscală din prima jurisdicție, după verificare, va face o ajustare cu bună-credință pe baza informațiilor de care dispune. Societatea-mamă din a doua jurisdicție nu este obligată să furnizeze administrației sale fiscale nicio informație care să arate că prețurile de transfer au fost stabilite în condițiile principiului valorii de piață, deoarece sarcina probei revine administrației fiscale. Iată de ce celor două administrații fiscale le va fi dificil să ajungă la un numitor comun în procedurile autorităților competente.

4.16 În practică, nici țările, nici contribuabilii nu ar trebui să abuzeze de sarcina probei în modul descris mai sus. Din cauza dificultăților cu analizele prețurilor de transfer ar fi oportun ca atât contribuabilii cât și administrațiile fiscale să acorde o atenție deosebită și să evite utilizarea inadecvată a sarcinii probei în cursul examinării unui caz de prețuri de transfer. Mai precis, ca o chestiune de bună practică, sarcina probei nu ar trebui să fie utilizată în mod abuziv de către administrațiile fiscale sau de contribuabili ca o justificare pentru a face afirmații nefondate sau neverificabile cu privire la prețurile de transfer. O administrație fiscală ar trebui să fie pregătită să facă dovada bunei-credințe arătând că determinarea prețurilor de transfer este în concordanță cu principiul valorii de piață, chiar și în cazul în care sarcina probei revine contribuabilului, iar contribuabilii ar trebui, de asemenea, să fie pregătiți să facă dovada bunei-credințe arătând că prețurile lor de transfer sunt în concordanță cu principiul valorii de piață, indiferent cui îi revine sarcina probei.

4.17 Comentariul privind articolul 9 alineatul 2 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE clarifică faptul că statul de la care se solicită o ajustare corespunzătoare ar trebui să respecte cererea numai dacă statul respectiv „consideră că cifra profiturilor ajustate reflectă în mod corect ceea ce ar fi fost profiturile dacă tranzacțiile ar fi fost efectuate în condițiile principiului valorii de piață”. Aceasta înseamnă că, în cadrul procedurilor autorității competente, statul care a propus ajustarea primară are sarcina de a demonstra celuilalt stat că ajustarea „este justificată atât în principiu, cât și în ceea ce privește suma”. Se așteaptă ca ambele autorități competente să adopte o abordare cooperantă în soluționarea procedurilor amiabile.

B.3 Penalități

4.18 Penalitățile sunt cel mai adesea orientate în direcția descurajării neconformării, când conformarea în cauză se poate referi la cerințe procedurale, cum ar fi furnizarea informațiilor necesare sau depunerea declarațiilor fiscale, sau la determinarea de substanță a obligației fiscale. Penalitățile sunt concepute, în general, să facă plata incompletă a unor impozite și taxe și alte forme de neconformare, mai costisitoare decât conformarea. Comitetul Afacerilor Fiscale a recunoscut că promovarea conformării ar trebui să fie obiectivul primar al penalităților fiscale civile.

Raportul OCDE *Drepturile și obligațiile contribuabililor* (1990).

Dacă o procedură amiabilă între două țări are ca rezultat o retragere sau o reducere a unei ajustări, este important să existe posibilități de anulare sau atenuare a unei sancțiuni impuse de administrațiile fiscale.

4.19 Trebuie să se acorde atenție comparării diferitelor practici și politici naționale de sancționare între ele. În primul rând, orice comparație trebuie să țină cont de faptul că pot exista nume diferite utilizate în diferite țări pentru sancțiuni care îndeplinesc aceleași scopuri. În al doilea rând, ar trebui luate în considerare măsurile generale de conformare ale unei țări membre OCDE. Practicile naționale de disciplină fiscală depind, după cum s-a indicat mai sus, de sistemul fiscal general din țară și sunt concepute pe baza necesității și echilibrului intern, cum ar fi alegerea între utilizarea măsurilor fiscale care elimină sau limitează oportunitățile de nerespectare (de exemplu, impunerea unei taxe contribuabililor pentru a coopera cu administrația fiscală sau inversarea sarcinii probei în situațiile în care se constată că un contribuabil nu a acționat cu bună-credință) și utilizarea descurajărilor financiare (de exemplu, impozitul suplimentar impus ca urmare a plăților incomplete ale impozitului, în plus față de valoarea plății efectuate incomplet). Natura sancțiunilor fiscale poate fi, de asemenea, afectată de sistemul judiciar al unei țări. Majoritatea țărilor nu aplică sancțiuni fără culpă; în unele țări, de exemplu, impunerea unei sancțiuni fără culpă ar fi împotriva principiilor care stau la baza sistemului lor juridic.

4.20 Există o serie de tipuri diferite de sancțiuni pe care jurisdicțiile fiscale le-au adoptat. Sancțiunile pot implica sancțiuni civile sau penale – sancțiunile penale sunt practic întotdeauna rezervate cazurilor de fraudă foarte importante și, de obicei, au o sarcină de probă foarte mare pentru partea care solicită pedeapsa (și anume, administrația fiscală). Sancțiunile penale nu sunt principalele mijloace de promovare a conformității în niciuna dintre țările membre OCDE. Sancțiunile civile (sau administrative) sunt mai frecvente și implică, de obicei, o sancțiune pecuniară (deși, așa cum s-a discutat mai sus, poate exista o sancțiune nepecuniară, cum ar fi o inversare a sarcinii probei atunci când, de exemplu, cerințele procedurale nu sunt îndeplinite sau contribuabilul este necooperant și o sancțiune efectivă rezultă dintr-o ajustare

discreționară).

4.21 Unele sancțiuni civile sunt îndreptate spre respectarea procedurilor, cum ar fi depunerea la timp a declarațiilor și raportarea informațiilor. Valoarea acestor penalități este adesea mică și se bazează pe o sumă fixă care poate fi evaluată pentru fiecare zi în care, de exemplu, nedepunerea documentelor continuă. Cele mai semnificative sancțiuni civile sunt cele îndreptate spre subdeclararea obligației fiscale.

4.22 Deși unele țări se pot referi la o „sancțiune”, aceeași impunere sau o impunere similară de către o altă țară poate fi clasificată drept „dobândă”. Prin urmare, regimurile de „sancțiuni” ale unor țări pot include o „taxă suplimentară” sau „dobânzi”, pentru subdeclarații care duc la întârzierea plății impozitului după data scadenței. Acest lucru este adesea conceput pentru a se asigura că veniturile recuperează cel puțin valoarea în timp real a banilor (impozitelor) pierduți.

4.23 Penalitățile pecuniare civile aferente subdeclarații impozitelor sunt frecvent atrase de una sau mai multe dintre următoarele fapte: subdeclararea obligației fiscale peste un anumit prag prevăzut de lege, neglijența contribuabilului sau sustragerea comisă cu intenție (și fraudă, deși fraudă poate atrage după sine penalități penale mult mai serioase). Multe țări membre OCDE impun sancțiuni financiare civile pentru neglijență sau intenție, deși doar câteva țări penalizează sub-declararea “fără vină” a obligației fiscale.

4.24 Este dificil să se evalueze în abstract dacă valoarea unei sancțiuni financiare civile este excesivă. În rândul țărilor membre OCDE, sancțiunile financiare civile pentru subdeclararea impozitului sunt adesea calculate ca procent din subdeclararea impozitului, unde procentul variază cel mai adesea de la 10% la 200%. În majoritatea țărilor membre OCDE, rata sancțiunii crește odată cu creșterea condițiilor de impunere a sancțiunii. De exemplu, sancțiunile mai mari pot fi adesea impuse numai prin demonstrarea unui grad ridicat de culpabilitate a contribuabilului, cum ar fi intenția de a se sustrage. Sancțiunile „fără culpă”, atunci când sunt utilizate, tind să fie larate mai mici decât cele declanșate de culpa contribuabilului (a se vedea alineatul 4.28).

4.25 Îmbunătățirea conformării în domeniul prețurilor de transfer reprezintă o preocupare pentru țările membre OCDE, iar utilizarea adecvată a sancțiunilor poate juca un rol în abordarea acestei preocupări. Cu toate acestea, având în vedere natura problemelor legate de prețurile de transfer, ar trebui să se ia măsuri pentru a se asigura că administrarea unui sistem de sancțiuni aplicat în astfel de cazuri este echitabilă și nu excesiv de oneroasă pentru contribuabili.

4.26 Deoarece problemele legate de prețurile de transfer transfrontaliere implică baza fiscală a două jurisdicții, un sistem de sancțiuni excesiv de dur într-o jurisdicție poate oferi contribuabililor un stimulent pentru a supraestima venitul impozabil în jurisdicția respectivă, contrar articolului 9. Dacă se întâmplă acest lucru, sistemul de sancțiuni nu își îndeplinește obiectivul principal de a promova conformarea și, în schimb, duce la un alt tip de nerespectare – nerespectarea principiului valorii de piață și sub-raportarea în cealaltă jurisdicție. Fiecare țară membră OCDE ar trebui să se asigure că practicile sale de conformare a prețurilor de transfer nu sunt puse în aplicare într-un mod incompatibil cu obiectivele Convenției Fiscale Modela OCDE, evitând denaturările menționate mai sus.

4.27 În general, țările membre OCDE consideră că echitatea sistemului de sancțiuni ar trebui să fie luată în considerare prin referire la faptul dacă sancțiunile sunt proporționale cu infracțiunea. Aceasta ar însemna, de exemplu, că severitatea unei pedepse ar fi echilibrată cu condițiile în care ar fi impusă și că, cu cât pedeapsa este mai aspră, cu atât condițiile în care s-ar aplica sunt mai limitate.

4.28 Deoarece sancțiunile sunt doar unul dintre numeroasele aspecte administrative și procedurale ale unui sistem fiscal, este dificil să se concluzioneze dacă o anumită sancțiune este echitabilă sau nu fără a lua în considerare celelalte aspecte ale sistemului fiscal. Cu toate acestea, țările membre OCDE sunt de acord că se pot trage următoarele concluzii indiferent de celelalte aspecte ale sistemului fiscal existent într-o anumită țară. În primul rând, impunerea unei sancțiuni considerabile „fără culpă” bazată pe simpla existență a unei subevaluări a unei anumite sume ar fi nejustificat de dură atunci când este atribuită erorii de bună-credință, mai degrabă decât neglijenței sau intenției reale de a evita impozitarea. În al doilea rând, ar fi nedrept să se impună sancțiuni considerabile contribuabililor care au depus eforturi rezonabile cu bună-credință pentru a stabili termenii tranzacțiilor lor cu întreprinderile asociate într-o manieră consecventă cu principiul valorii de piață. În special, ar fi nepotrivit să se impună o sancțiune pentru prețurile de transfer unui contribuabil pentru că nu a luat în considerare datele care nu a avut acces sau pentru că nu a aplicat o metodă de stabilire a prețurilor de transfer care ar fi necesitat date care nu erau disponibile contribuabilului. Administrațiile fiscale sunt încurajate să ia în considerare aceste observații la punerea în aplicare a dispozițiilor lor privind sancțiunile.

C. Ajustări corespondente și procedura amiabilă: Articolele 9 și 25 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE

C.1 Procedura amiabilă

4.29 Procedura amiabilă este un mijloc bine stabilit prin care administrațiile fiscale se consultă pentru soluționarea litigiilor privind aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri. Această procedură,

descrisă și autorizată de articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE poate fi utilizată pentru a elimina dubla impunere care ar putea rezulta dintr-o ajustare a prețurilor de transfer.

4.30 Articolul 25 stabilește trei domenii diferite în care sunt utilizate în general procedurile amiabile. Primul domeniu cuprinde cazuri de „impozitare care nu sunt în conformitate cu dispozițiile Convenției” și este acoperit la alineatele 1 și 2 ale Articolului. Procedurile în acest domeniu sunt de obicei inițiate de contribuabil. Celelalte două domenii, care nu implică în mod necesar contribuabilul, sunt abordate la alineatul 3 și implică chestiuni de „interpretare sau aplicare a Convenției” și eliminarea dublei impuneri în cazuri care nu sunt prevăzute altfel în Convenție. Alineatul 9 din Comentariul privind articolul 25 clarifică faptul că Articolul 25 este destinat utilizării de către autoritățile competente nu numai pentru rezolvarea problemelor dublei impuneri juridice, dar și a dublei impuneri economice care rezultă din ajustările prețurilor de transfer efectuate în conformitate cu Articolul 9 alineatul 1.

4.31 Alineatul 5 din Articolul 25, care a fost încorporat în Modelul de Convenție Fiscală a OCDE în 2008, prevede că, în cazurile în care autoritățile competente nu pot ajunge la un acord în termen de doi ani de la inițierea unui caz în temeiul alineatului 1 al Articolului 25, problemele nesoluționate vor fi soluționate, la cererea persoanei care a prezentat cazul, printr-un proces de arbitraj. Această extindere a procedurii amiabile asigură că, în cazul în care autoritățile competente nu pot ajunge la un acord cu privire la unul sau mai multe aspecte care împiedică soluționarea unui caz, soluționarea cazului va fi în continuare posibilă prin supunerea acestor aspecte arbitrajului. În cazul în care una sau mai multe probleme au fost supuse arbitrajului în conformitate cu o astfel de dispoziție și cu excepția cazului în care o persoană direct afectată de caz nu acceptă procedura amiabilă care pune în aplicare decizia de arbitraj, decizia respectivă va fi obligatorie pentru ambele state, impozitarea oricărei persoane direct afectate de caz va trebui să fie conformă cu decizia luată cu privire la problemele supuse arbitrajului, iar deciziile luate în procesul arbitral se vor reflecta în acordul reciproc care va fi prezentat acestor persoane. În cazul în care un anumit tratat bilateral nu conține o clauză de arbitraj similară cu cea de la alineatul 5 al Articolului 25, procedura amiabilă nu obligă autoritățile competente să ajungă la un acord și să își soluționeze litigiile fiscale, iar autoritățile competente sunt obligate doar să depună eforturi pentru a ajunge la un acord. Este posibil ca autoritățile competente să nu poată ajunge la un acord din cauza legislației interne contradictorii sau a restricțiilor impuse de legislația internă cu privire la puterea de compromis a administrației fiscale. Cu toate acestea, rețineți că, chiar și în absența unei clauze de arbitraj similară cu cea de la Articolul 25 alineatul 5 dintr-un anumit tratat bilateral, autoritățile competente ale statelor contractante pot stabili de comun acord o procedură de arbitraj obligatorie similară (a se vedea punctul 69 din Comentariul privind Articolul 25 din Modelul de Convenție

Fiscală a OCDE). Rețineți, de asemenea, că statele membre ale Comunităților Europene au semnat la 23 iulie 1990 Convenția multilaterală de arbitraj, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1995, pentru a soluționa litigiile privind prețurile de transfer dintre ele.

C.2 *Ajustări corespondente: Articolul 9 alineatul 2*

4.32 Pentru a elimina dubla impunere în cazurile de stabilire a prețurilor de transfer, administrațiile fiscale pot lua în considerare cererile de ajustări corespondente, astfel cum sunt descrise la Articolul 9, alineatul 2. O ajustare corespondentă, care în practică poate fi efectuată ca parte a procedurii amiabile, poate atenua sau elimina dubla impunere în cazurile în care o administrație fiscală crește profiturile impozabile ale unei societăți (și anume, realizează o ajustare primară) ca urmare a aplicării principiului valorii de piață tranzacțiilor care implică o întreprindere asociată într-o a doua jurisdicție fiscală. Ajustarea corespondentă într-un astfel de caz este o ajustare descendentă a datoriei fiscale a respectivei întreprinderi asociate, efectuată de administrația fiscală a celei de-a doua jurisdicții, astfel încât alocarea profiturilor între cele două jurisdicții să fie în concordanță cu ajustarea primară și să nu aibă loc o dublă impunere. De asemenea, este posibil ca prima administrație fiscală să fie de acord să reducă (sau să elimine) ajustarea primară ca parte a procesului consultativ cu a doua administrație fiscală, caz în care ajustarea corespondentă ar fi mai mică (sau poate inutilă). Trebuie remarcat faptul că o ajustare corespondentă nu este destinată să ofere grupului multinațional de întreprinderi un beneficiu mai mare decât ar fi fost cazul dacă tranzacțiile controlate ar fi fost efectuate în condițiile valorii de piață în primă instanță.

4.33 Alineatul 2 din Articolul 9 recomandă în mod specific ca autoritățile competente să realizeze plăți de echilibrare reciprocă, dacă este necesar, pentru a stabili ajustările corespondente. Acest lucru demonstrează că procedura amiabilă de la Articolul 25 poate fi utilizată pentru a lua în considerare cererile de ajustare corespondentă. Cu toate acestea, suprapunerea celor două articole a determinat țările membre ale OCDE să analizeze dacă procedura amiabilă poate fi utilizată pentru a realiza ajustările corespondente în cazul în care convențiabilaterală privind impozitul pe profit dintre două state contractante nu includeo dispoziție comparabilă cu Articolul 9 alineatul 2. Punctele 11 și 12 din Comentariul privind Articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE declară acum în mod expres opinia majorității țărilor membre ale OCDE, anume că se consideră că procedura amiabilă se aplică în cazurile de ajustarea prețurilor de transfer chiar și în absența unei dispoziții comparabile cu alineatul 2 din Articolul 9. Alineatul 12 menționează, de asemenea, că acele țări membre OCDE care nu sunt de acord cu acest punct de vedere în practică vor aplica legislația internă în majoritatea cazurilor pentru a atenua dubla impozitare a întreprinderilor de bună credință.

4.34 În conformitate cu articolul 9 alineatul 2, un stat contractant poate realiza o ajustare corespondentă fie prin recalcularea profiturilor supuse impozitului pentru întreprinderea asociată din țara respectivă utilizând prețul revizuit relevant, fie prin supunerea calculului și scutirea întreprinderii asociate de la plata propriului impozit plătit în statul respectiv pentru impozitul suplimentar perceput întreprinderii asociate de către statul de ajustare ca urmarea prețului de transfer revizuit. Prima metodă este de departe cea mai comună în rândul țărilor membre OCDE.

4.35 În absența unei decizii de arbitraj obținute în conformitate cu o procedură de arbitraj comparabilă cu cea prevăzută la Articolul 25 alineatul 5, care prevede o ajustare corespondentă, ajustările corespondente nu sunt obligatorii, reflectând regula că administrațiile fiscale nu sunt obligate să ajungă la un acord în cadrul procedurii amiabile. În conformitate cu Articolul 9 alineatul 2, o administrație fiscală ar trebui să realizeze o ajustare corespondentă numai în măsura în care consideră că ajustarea primară este justificată atât în principiu, cât și în valoare. Caracterul neobligatoriu al ajustărilor corespondente este necesar pentru ca o administrație fiscală să nu fie forțată să accepte consecințele unei ajustări arbitrare sau capricioase de către un alt stat. De asemenea, este important să se mențină suveranitatea fiscală a fiecărei țări membre OCDE.

4.36 Odată ce o administrație fiscală a fost de acord să realizeze o ajustare corespondentă, este necesar să se stabilească dacă ajustarea urmează să fie atribuită anului în care au avut loc tranzacțiile controlate care au dat naștere ajustării sau unui alt an cum ar fi acela în care se determină ajustarea primară. De asemenea, acest aspect ridică adesea problema dreptului contribuabilului la dobândă pentru plata în exces a impozitului în jurisdicția care a fost de acord să facă ajustarea corespondentă (discutată la alineatele 4.63-4.65). Prima abordare este mai adecvată deoarece permite compensarea veniturilor și cheltuielilor și reflectă mai bine situația economică așa cum ar fi fost dacă tranzacțiile controlate ar fi fost efectuate în condițiile principiului valorii de piață. Cu toate acestea, în cazurile care implică întârzieri mari între anul vizat de ajustare și anul acceptării acesteia de către contribuabil sau o hotărâre judecătorească definitivă, administrația fiscală ar trebui să aibă flexibilitatea de a conveni să facă ajustările corespunzătoare pentru anul acceptării sau deciziei privind ajustarea primară. Această abordare ar trebui să se bazeze pe legislația internă pentru implementare. Deși nu este preferată în mod obișnuit, ar putea fi adecvată ca măsură echitabilă în cazuri excepționale pentru a facilita punerea în aplicare și pentru a evita o eventuală prescriere.

4.37 Ajustările corespondente pot fi un mijloc foarte eficient de a obține scutirea de la dubla impunere care rezultă din ajustările prețurilor de transfer. În general, țările membre OCDE depun eforturi cu bună-credință pentru a ajunge la un acord ori de câte ori este invocată procedura amiabilă. Prin procedura amiabilă, administrațiile fiscale pot aborda problemele într-o procedură necontencioasă, obținând adesea o soluționare negociată în

interesul tuturor părților. De asemenea, permite administrațiilor fiscale să ia în considerare alte aspecte legate de drepturile de impozitare, cum ar fi impozitele reținute la sursă.

4.38 Cel puțin o țară membră OCDE are o procedură care poate reduce necesitatea ajustărilor primare, permițând contribuabilului să raporteze un preț de transfer în scopuri fiscale, adică, în opinia contribuabilului, un preț în condițiile principiului valorii de piață pentru o tranzacție controlată, chiar dacă acest preț diferă de suma efectiv percepută între întreprinderile asociate. Această ajustare, uneori cunoscută sub numele de „ajustare compensatorie”, va fi efectuată înainte de depunerea declarației fiscale. Ajustările compensatorii pot facilita raportarea veniturilor impozabile de către contribuabili în conformitate cu principiul valorii de piață, recunoscând că este posibil ca informațiile despre tranzacțiile necontrolate comparabile să nu fie disponibile la momentul în care întreprinderile asociate stabilesc prețurile pentru tranzacțiile controlate. Astfel, în scopul depunerii unei declarații fiscale corecte, un contribuabil i se va permite să facă o ajustare compensatorie care ar înregistra diferența dintre prețul de piață și prețul real înregistrat în registrele și evidențele sale contabile.

4.39 Cu toate acestea, ajustările compensatorii nu sunt recunoscute de majoritatea țărilor membre OCDE, pe motiv că declarația fiscală ar trebui să reflecte tranzacțiile reale. Dacă ajustările compensatorii sunt permise (sau necesare) în țara unei întreprinderi asociate dar nu sunt permise în țara celeilalte întreprinderi asociate, poate rezulta dubla impunere deoarece este posibil ca scutirea de ajustare corespondentă să nu fie disponibilă dacă nu se efectuează nicio ajustare primară. Procedura amiabilă este disponibilă pentru a rezolva dificultățile prezentate de ajustările compensatorii, iar autoritățile competente sunt încurajate să depună toate eforturile pentru a soluționa orice dublă impunere care poate apărea din abordările diferite ale țărilor cu privire la astfel de ajustări de sfârșit de an.

C.3 Preocupări legate de proceduri

4.40 În timp ce procedura ajustărilor corespondente și procedurile amiabile s-au dovedit a fi în măsură să soluționeze majoritatea litigiilor legate de prețurile de transfer, contribuabilii au exprimat preocupări serioase. De exemplu, deoarece problemele legate de prețurile de transfer sunt atât de complexe, contribuabilii și-au exprimat îngrijorarea că este posibil să nu existe suficiente garanții în procedurile împotriva dublei impunerii. Aceste preocupări sunt abordate în principal prin introducerea în actualizarea din 2008 a Modelului de Convenție Fiscală a OCDE a unui nou alineat 5 la Articolul 25 care introduce un mecanism care permite contribuabililor să solicite arbitrajul problemelor nerezolvate care au împiedicat autoritățile competente să ajungă la un acord amiabil în termen de doi ani. De asemenea, în Comentariul privind Articolul 25 există o discuție favorabilă cu privire la

utilizarea mecanismelor suplimentare de soluționare a litigiilor în plus față de arbitraj, inclusiv medierea și trimiterea litigiilor concrete către experți terți.

4.41 Contribuabilii și-au exprimat, de asemenea, temerile că toate cazurile lor pot fi soluționate nu pe baza meritelor lor individuale, ci prin referire la un bilanț al rezultatelor în alte cazuri. O bună practică stabilită este că, în soluționarea procedurilor amiabile, o autoritate competentă ar trebui să se angajeze în discuții cu alte autorități competente pe baza principiilor și într-o manieră echitabilă și obiectivă, fiecare caz fiind soluționat pe baza împrejurărilor propriului caz și nu prin referire la un bilanț al rezultatelor în alte cazuri. În măsura în care este aplicabil, acest Ghid reprezintă o bază adecvată pentru dezvoltarea unei abordări bazate pe principii. În mod similar, poate exista o teamă de represalii sau ajustări compensatorii din partea țării din care a fost solicitată ajustarea corespondentă. Nu este intenția administrațiilor fiscale să ia măsuri represive; temerile contribuabililor pot fi rezultatul comunicării inadecvate a acestui fapt. Administrațiile fiscale ar trebui să ia măsuri pentru a asigura contribuabilii că nu trebuie să se teamă de represalii și că, în conformitate cu principiul valorii de piață, fiecare caz este soluționat pe baza împrejurărilor proprii fiecărui caz în parte. Contribuabilii nu ar trebui să fie descurajați să inițieze proceduri amiabile în cazul în care se aplică Articolul 25.

4.42 Probabil că preocupările cele mai însemnate care au fost exprimate prin procedura amiabilă, deoarece aceasta afectează ajustările corespondente, sunt următoarele, care sunt discutate separat în secțiunile de mai jos:

1. Termenele prevăzute de legislația națională pot face ca ajustările corespondente să nu fie disponibile dacă nu se renunță la aceste limite în convenția fiscală relevantă.
2. Procedurile amiabile pot dura prea mult timp pentru a fi finalizate.
3. Participarea contribuabililor poate fi limitată.
4. Este posibil ca procedurile publicate să nu fie disponibile imediat pentru a instrui contribuabilii cu privire la modul în care poate fi utilizată procedura și
5. este posibil să nu existe proceduri de suspendare a colectării deficiențelor fiscale sau a acumulării de dobânzi până la soluționarea procedurii amiabile.

C.4 Recomandări privind rezolvarea preocupărilor

C.4.1 Termene

4.43 Scutirea în temeiul Articolului 9 alineatul 2 poate fi indisponibilă dacă termenul prevăzut de convenție sau de dreptul intern pentru efectuarea ajustărilor corespondente a expirat. Alineatul 2 al Articolului 9 nu specifică dacă ar trebui să existe un termen după care să nu se mai realizeze ajustări corespondente. Unele țări preferă o abordare deschisă, astfel încât dubla impunere să poată fi atenuată. Alte țări consideră că abordarea deschisă nu este rezonabilă din punct de vedere administrativ. Astfel, scutirea poate depinde de faptul dacă convenția aplicabilă depășește termenele interne, stabilește alte termene sau nu are niciun efect asupra termenelor interne.

4.44 Termenele limită pentru definitivarea obligației fiscale a unui contribuabil sunt necesare pentru a oferi certitudine contribuabililor și administrațiilor fiscale. Într-un caz de stabilire a prețurilor de transfer, o țară poate fi în imposibilitatea legală de a face o ajustare corespondentă dacă a expirat timpul pentru finalizarea obligației fiscale a întreprinderii asociate relevante. Astfel, existența unor astfel de termene și faptul că acestea variază de la o țară la alta ar trebui luate în considerare pentru a minimiza dubla impunere.

4.45 Articolul 25 alineatul 2 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE abordează problema termenelor și solicită ca un acord încheiat în conformitate cu procedura amiabilă să fie pus în aplicare indiferent de termenele din legislația internă a statelor contractante. Prin urmare, termenele nu împiedică efectuarea ajustărilor corespondente în cazul în care un tratat bilateral include această dispoziție. Cu toate acestea, este posibil ca unele țări să nu dorească sau să nu poată să își depășească termenele interne în acest fel și să fi formulat rezerve explicite cu privire la acest aspect. Prin urmare, țările membre OCDE sunt încurajate, pe cât posibil, să prelungească termenele interne în scopul efectuării ajustărilor corespondente atunci când au fost invocate proceduri amiabile.

4.46 În cazul în care un tratat bilateral nu depășește termenele interne în scopul procedurii amiabile, administrațiile fiscale ar trebui să fie pregătite să inițieze rapid discuții la cererea contribuabilului, cu mult înainte de expirarea oricăror termene care ar împiedica efectuarea unei ajustări. În plus, țările membre OCDE sunt încurajate să adopte legislația internă care ar permite suspendarea termenelor de determinare a obligației fiscale până la încheierea discuțiilor.

4.47 Problema termenelor ar putea fi, de asemenea, abordată prin norme care reglementează mai degrabă ajustările primare decât ajustările corespondente. Problema termenelor pentru ajustările corespondente se datorează uneori faptului că evaluările inițiale pentru ajustările primare pentru un an fiscal nu sunt efectuate decât mulți ani mai târziu. Astfel, o propunere favorizată de unele țări este încorporarea în tratatele bilaterale a unei prevederi care ar interzice emiterea unei evaluări inițiale după expirarea unei perioade specificate. Cu toate acestea, multe țări s-au opus acestei abordări. Este posibil ca administrațiile fiscale să aibă nevoie de mult timp pentru a efectua

investigațiile necesare pentru a stabili o ajustare. Ar fi dificil pentru multe administrații fiscale să ignore necesitatea unei ajustări, indiferent de momentul în care aceasta devine evidentă, cu condiția ca acestea să nu fie împiedicate de termenele lor interne să realizeze ajustarea. Deși în această etapă nu este posibil să se recomande, în general, un termen pentru evaluările inițiale, administrațiile fiscale sunt încurajate să efectueze aceste evaluări în cadrul propriilor termene interne, fără prelungire. În situația în care complexitatea cazului sau lipsa de cooperare din partea contribuabilului necesită o prelungire, prelungirea trebuie făcută pentru o perioadă de timp minimă și specificată. În plus, în cazul în care termenele interne pot fi prelungete cu acordul contribuabilului, o astfel de prelungire ar trebui să se facă numai atunci când consimțământul contribuabilului este cu adevărat voluntar. Inspectorii fiscali sunt încurajați să indice din timp contribuabililor intenția lor de a realiza o evaluare bazată pe prețurile de transfer transfrontaliere, astfel încât contribuabilul să poată, dacă dorește, să informeze administrația fiscală din celălalt stat interesat, astfel încât să poată începe examinarea problemei în contextul unei eventuale proceduri amiabile.

4.48 Un alt termen care trebuie luat în considerare este termenul de trei ani în care un contribuabil trebuie să invoce procedura amiabilă în temeiul articolului 25 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE. Perioada de trei ani începe să curgă de la prima notificare a acțiunii care are ca rezultat impozitarea neconformă cu prevederile Convenției, care poate fi momentul în care administrația fiscală notifică pentru prima dată contribuabilului ajustarea propusă, descrisă ca „acțiunea de ajustare” sau „actul de impozitare”, sau o dată anterioară, așa cum s-a discutat la alineatele 21-24 din Comentariul privind Articolul 25. Deși unele țări consideră că o perioadă de trei ani este prea scurtă pentru a invoca procedura, alte țări o consideră prea lungă și au formulat rezerve în acest sens. Comentariul privind Articolul 25 indică faptul că termenul „trebuie să fie considerat ca fiind minim, astfel încât statele contractante să fie lăsate libere să convină în convențiile lor bilaterale asupra unei perioade mai lungi în interesul contribuabililor”.

4.49 Termenul de trei ani ridică o problemă cu privire la stabilirea datei sale de începere, care este abordată la alineatele 21-24 din Comentariul privind Articolul 25. În special, alineatul 21 prevede că perioada de trei ani „trebuie interpretată în modul cel mai favorabil contribuabilului”. Alineatul 22 conține îndrumări cu privire la stabilirea datei actului de impunere. Alineatul 23 discută cazurile de autoevaluare. Alineatul 24 clarifică faptul că „în cazul în care combinația de decizii sau acțiuni întreprinse în ambele state contractante care au ca rezultat impozitarea neconformă cu Convenția, aceasta începe să curgă numai de la prima notificare a celei mai recente decizii sau acțiuni”.

4.50 Pentru a minimiza posibilitatea ca termenele să împiedice procedura amiabilă să asigure în mod eficient scutirea sau evitarea dublei impunerii, contribuabililor ar trebui să li se permită să se folosească de procedură cât mai curând posibil, ceea ce se întâmplă de îndată ce este posibilă o ajustare. Dacă s-ar face acest lucru, procesul de consultare ar putea fi demarat înainte de a fi luate măsuri irevocabile de către oricare dintre administrațiile fiscale, cu perspectiva că ar exista cât mai puține obstacole procedurale în calea ajungerii la o concluzie a discuțiilor reciproc acceptabilă. Cu toate acestea, este posibil ca unele autorități competente să nu dorească să fie implicate într-un astfel de stadiu incipient, deoarece ajustarea propusă nu poate duce la o acțiune finală sau nu poate declanșa o revendicare pentru o ajustare corespondentă. În consecință, o invocare prematură a procedurii amiabile poate duce la eforturi inutile.

4.51 Cu toate acestea, autoritățile competente ar trebui să fie pregătite să intre în discuții în cadrul procedurii amiabile cu privire la aspectele legate de prețurile de transfer într-un stadiu cât mai incipient, compatibil cu utilizarea economică a resurselor lor.

C.4.2 Durata procedurilor amiabile

4.52 Odată ce discuțiile în cadrul procedurii amiabile au început, procedurile se pot dovedi a fi de lungă durată. Complexitatea cazurilor de stabilire a prețurilor de transfer poate face dificilă găsirea unei soluții rapide de către administrațiile fiscale. Distanța poate îngreuna întâlnirile frecvente ale administrațiilor fiscale, iar corespondența este adesea un substitut nesatisfăcător pentru discuțiile față în față. Dificultățile apar și din diferențele de limbă, proceduri și sisteme juridice și contabile, iar acestea pot prelungi durata procesului. Procesul poate fi prelungit și în cazul în care contribuabilul întârzie să furnizeze toate informațiile de care au nevoie administrațiile fiscale pentru a înțelege pe deplin problema prețurilor de transfer. Cu toate acestea, întârzierile nu apar întotdeauna și, în practică, consultările duc adesea la soluționarea problemei într-un timp relativ scurt.

4.53 Este posibil să se reducă timpul necesar pentru încheierea unei proceduri amiabile. Reducerea formalităților necesare pentru operarea procedurii poate accelera procesul. În acest sens, întâlnirile față în față sau teleconferințele pot fi utile pentru a stabili mai rapid dacă o ajustare efectuată într-o țară poate da naștere unor dificultăți într-o altă țară. Astfel de contacte sunt costisitoare, dar pe termen lung se pot dovedi a fi mai eficiente din punct de vedere al costurilor decât procesul consumator de timp al unei simple comunicări scrise formale. OCDE a elaborat un manual online privind procedurile amiabile eficiente (MEMAP), care identifică o serie de bune practici pe care țările sunt încurajate să le utilizeze pentru a îmbunătăți eficacitatea procedurilor lor amiabile.

4.54 În esență, introducerea unei clauze de arbitraj similare cu cea de la alineatul 5 al Articolului 25 pentru a rezolva problemele după doi ani ar trebui să reducă considerabil riscul unor proceduri amiabile îndelungate.

C.4.3 Participarea contribuabililor

4.55 Articolul 25 alineatul 1 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE oferă contribuabililor dreptul de a depune o cerere de inițiere a unei proceduri amiabile. Punctul 34 din Comentariul privind Articolul 25 prevede că astfel de cereri nu trebuie respinse fără un motiv întemeiat. Circumstanțele în care un stat poate dori să refuze unui contribuabil accesul la procedura amiabilă și modalitățile adecvate de gestionare a acestor circumstanțe sunt analizate la punctele 26-29 din Comentariul privind Articolul 25.

4.56 Cu toate acestea, deși contribuabilul are dreptul de a iniția procedura, el nu are niciun drept specific de a participa la proces. S-a susținut că contribuabilul ar trebui, de asemenea, să aibă dreptul de a participa la procedura amiabilă, inclusiv cel puțin dreptul de a-și prezenta cazul atât autorităților competente, cât și de a fi informat cu privire la evoluția discuțiilor. În acest sens, trebuie remarcat faptul că punerea în aplicare a unei proceduri amiabile în practică este condiționată de acceptarea contribuabilului. Unii reprezentanți ai contribuabililor au sugerat că și contribuabilul ar trebui să aibă dreptul de a fi prezent la discuțiile față în față dintre autoritățile competente. Scopul ar fi de a se asigura că nu există nicio neînțelegere de către autoritățile competente a faptelor și argumentelor care sunt relevante pentru cazul contribuabilului.

4.57 Procedura amiabilă prevăzută la articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE și adoptată într-un număr mare de convenții bilaterale nu este o procedură contencioasă. În timp ce, în unele cazuri contribuțiile din partea contribuabilului, pot fi utile procedurii, participarea oricărui contribuabil în cadrul acestui proces va fi la latitudinea autorităților competente.

4.58 În afara contextului discuțiilor propriu-zise dintre autoritățile competente, este esențial ca contribuabilul să ofere autorităților competente toate informațiile relevante pentru problemă în timp util. Administrațiile fiscale au resurse limitate, iar contribuabilii ar trebui să depună toate eforturile pentru a facilita procesul. În plus, deoarece procedura amiabilă este concepută în mod fundamental ca mijloc de acordare de asistență unui contribuabil, administrațiile fiscale ar trebui să acorde contribuabililor toate oportunitățile rezonabile de a le prezenta faptele și argumentele relevante pentru a se asigura, pe cât posibil, că problema nu face obiectul unei neînțelegeri.

4.59 În practică, administrațiile fiscale din multe țări membre ale OCDE oferă în mod obișnuit contribuabililor astfel de oportunități, îi informează cu privire la evoluția discuțiilor și îi întrebă adesea în cursul discuțiilor dacă pot accepta decontările avute în vedere de autoritățile competente. Aceste practici, deja procedură standard în majoritatea țărilor, ar trebui să fie adoptate cât mai amplu posibil. Acestea sunt reflectate în MEMAP a OCDE.

C.4.4 Publicarea procedurilor aplicabile

4.60 Ar fi util pentru contribuabili ca autoritățile competente să elaboreze și să publice propriile norme sau proceduri interne pentru utilizarea procedurii amiabile, astfel încât contribuabilii să poată înțelege mai ușor procesul. Țările membre OCDE și o serie de țări care nu fac parte din OCDE au convenit să includă trimiteri la normele sau procedurile lor interne în profilurile lor de țară actualizate periodic privind soluționarea litigiilor pe site-ul OCDE. Elaborarea și publicarea unor astfel de norme ar putea fi, de asemenea, de ajutor administrațiilor fiscale, mai ales dacă acestea se confruntă cu posibilitatea unui număr mare sau în creștere de cazuri în care acordul amiabil cu alte administrații fiscale poate fi necesar sau de dorit, eventual scutindu-le de necesitatea de a răspunde la o varietate de întrebări sau de a dezvolta din nou proceduri în fiecare caz.

4.61 Prin publicarea unor astfel de reguli și proceduri ar putea fi clarificat, de exemplu, modul în care contribuabilul poate aduce o problemă în atenția autorității competente pentru a se angaja în discuții cu autoritățile competente ale celeilalte țări. Publicarea ar putea indica adresa oficială la care ar trebui sesizată problema, stadiul în care autoritatea competentă ar fi pregătită să preia cazul, natura informațiilor necesare sau utile autorității competente în tratarea cazului și așa mai departe. De asemenea, ar putea fi util să se ofere îndrumări cu privire la politica autorităților competente în ceea ce privește aspectele legate de prețurile de transfer și ajustările corespondente. Această posibilitate ar putea fi explorată unilateral de către autoritățile competente și, după caz, descrierile regulilor și procedurilor acestora ar trebui să beneficieze de o publicitate internă adecvată (cu respectarea, totuși, a confidențialității contribuabililor).

4.62 Nu este necesar ca autoritățile competente să fie de acord cu normele sau liniile directoare care reglementează procedura, deoarece normele sau liniile directoare ar fi limitate la relația internă a autorității competente cu propriii contribuabili. Cu toate acestea, autoritățile competente ar trebui să comunice în mod obișnuit astfel de reguli sau orientări unilaterale autorităților competente din celelalte țări cu care sunt întreprinse proceduri de acord amiabil.

C.4.5 Probleme privind colectarea creanțelor fiscale și acumularea dobânzilor

4.63 Procesul de obținere a scutirii de la dubla impunere printr-o ajustare corespondentă poate fi complicat de aspecte legate de colectarea creanțelor fiscale și de evaluarea dobânzilor pentru respectivele creanțe sau plăți excedentare. O primă problemă este că creanța evaluată poate fi colectată înainte de finalizarea procedurii de ajustare corespondentă, din cauza lipsei procedurilor interne care să permită suspendarea colectării. Acest lucru poate determina grupul multinațional de întreprinderi să plătească același impozit de două ori până când problemele pot fi rezolvate. Această problemă apare nu numai în contextul procedurii amiabile, ci și în contextul contestațiilor interne. Țările care nu au proceduri de suspendare a colectării în timpul unei proceduri amiabile sunt încurajate să le adopte în cazul în care acest lucru este permis de legislația internă, deși sub rezerva dreptului de a se proteja împotriva posibilei neîndepliniri a obligațiilor de către contribuabil. A se vedea alineatele 47-48 din Comentariul la Articolul 25.

4.64 Indiferent dacă colectarea creanței este suspendată sau parțial suspendată, pot apărea alte complicații. Din cauza perioadei lungi de timp necesare pentru procesarea multor cazuri de prețuri de transfer, dobânda datorată pentru o creanță sau, dacă este permisă o ajustare corespondentă, pentru plata excedentară a impozitului în cealaltă țară poate fi egală sau mai mare decât valoarea impozitului în sine. Administrațiile fiscale ar trebui să fie conștiente de faptul că normele de dobândă inconsecvente din cele două jurisdicții pot duce la costuri suplimentare pentru grupul multinațional de întreprinderi sau, în alte cazuri, pot oferi un avantaj grupului multinațional de întreprinderi (de exemplu, în cazul în care dobânda plătită în țara care face ajustarea corespunzătoare depășește dobânda impusă în țara care face ajustarea primară) care nu ar fi fost disponibilă dacă tranzacțiile controlate ar fi fost efectuate inițial în condițiile principiului valorii de piață, iar acest lucru ar trebui luat în considerare în procedurile lor amiabile.

4.65 Quantumul dobânzii (diferit de rata dobânzii aplicate) poate să aibă mai multă legătură cu anul căruia îi este atribuită ajustarea corespondentă de către jurisdicția ce efectuează ajustarea corespondentă. Jurisdicția ce efectuează ajustarea corespondentă poate decide să efectueze ajustarea pentru anul în care este stabilită ajustarea primară, caz în care dobânda ce trebuie

plătită este probabil să fie relativ mică (indiferent de rata dobânzii), în timp ce jurisdicția ce efectuează ajustarea primară poate încerca să impună dobândă pentru partea de impozit nedeclarată și neplătită din anul în care au avut loc tranzacțiile controlate (chiar dacă rata la care este impusă dobânda poate fi relativ mică). Problema anului căruia i se atribuie o ajustare corespondentă este tratată în paragraful 4.36. În anumite cazuri poate fi potrivit ca ambele autorități competente să convină că nu vor calcula sau plăti dobânzi pentru ajustarea în cauză, dar acest lucru nu poate fi posibil în lipsa unei prevederi speciale în tratatele bilaterale care să reglementeze această problemă. Această abordare ar reduce, de asemenea, complexitatea administrativă. Totuși, întrucât dobânda aferentă deficitului de impozit și dobânda aferentă surplusului de impozit plătit sunt atribuibile unor contribuabili diferiți din jurisdicții diferite, o astfel de abordare nu garantează obținerea unui rezultat economic adecvat.

C.5 *Ajustări secundare*

4.66 Ajustările corespondente nu sunt singurele ajustări care pot fi declanșate de o ajustare primară a prețurilor de transfer. Ajustările primare ale prețurilor de transfer și ajustările corespondente ale acestora modifică alocarea profiturilor impozabile ale unui grup internațional de întreprinderi în scopuri fiscale, dar nu modifică faptul că profiturile excedentare reprezentate de ajustare nu sunt în concordanță cu rezultatul care ar fi apărut dacă tranzacțiile controlate ar fi fost efectuate în condițiile principiului valorii de piață. Pentru a face alocarea efectivă a profiturilor în concordanță cu ajustarea primară a prețurilor de transfer, unele țări care au propus o ajustare a prețurilor de transfer vor impune în legislația lor internă o tranzacție constructivă (o tranzacție secundară), prin care profiturile excedentare rezultate dintr-o ajustare primară sunt tratate ca fiind transferate într-o altă formă și impozitate în consecință. În general, tranzacțiile secundare vor lua forma reconstituirii de dividende, participare la capitalurile proprii sau împrumuturi. De exemplu, o țară care efectuează o ajustare primară a venitului unei filiale a unei societăți-mamă străine poate trata profiturile excedentare aflate în mâinile societății-mamă străine drept dividende, caz în care se poate aplica impozitul reținut la sursă. Este posibil ca filiala să fi plătit un preț de transfer excesiv societății-mamă străine ca mijloc de evitare a impozitului reținut la sursă. Astfel, ajustările secundare încearcă să contabilizeze diferența dintre profitul impozabil redeterminat și profitul înregistrat inițial. Supunerea la impozitare a unei tranzacții secundare dă naștere unei ajustări secundare a prețurilor de transfer (ajustare secundară). Astfel, ajustările secundare pot servi la prevenirea evaziunii fiscale. Forma exactă pe care o are o tranzacție secundară și a ajustării secundare ulterioare va depinde de faptele cazului și de legislația fiscală a țării care afirmă ajustarea secundară.

4.67 Un alt exemplu de administrație fiscală care încearcă să stabilească o tranzacție secundară poate fi în cazul în care administrația fiscală care

realizează o ajustare primară tratează profiturile excedentare ca fiind reconstituiri de împrumuturi de la o întreprindere asociată la cealaltă întreprindere asociată. În acest caz, se consideră că a apărut o obligație de rambursare a împrumutului. Administrația fiscală care realizează ajustarea primară poate încerca apoi să aplice principiul valorii de piață acestei tranzacții secundare pentru a atribui o rată a dobânzii în condițiile principiului valorii de piață. În general ar trebui să fie abordate rata dobânzii care urmează să fie aplicată, cadrul temporal care trebuie atașat efectuării plăților de dobânzi, dacă este cazul, și dacă dobânda urmează să fie capitalizată. Abordarea împrumutului neimpozabil poate avea un efect nu numai pentru anul la care se referă o ajustare primară, ci și pentru anii următori până în momentul în care reconstituirea împrumutului este luată în considerare de administrația fiscală care afirmă că ajustarea secundară a fost rambursată.

4.68 O ajustare secundară poate duce la dublă impunere cu excepția cazului în care cealaltă țară acordă un credit corespunzător sau o altă formă de scutire pentru obligația fiscală suplimentară care poate rezulta dintr-o ajustare secundară. În cazul în care o ajustare secundară ia forma dividendelor neimpozabile (constructive dividends), orice impozit reținut la sursă care este apoi impus poate să nu fie exonerat, deoarece este posibil să nu existe o încasare considerată în temeiul legislației interne a celeilalte țări.

4.69 Comentariul privind alineatul 2 al Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE constată că articolul nu se referă la ajustările secundare și, prin urmare, nu interzice și nici nu impune administrațiilor fiscale să realizeze ajustări secundare. Într-un sens larg, scopul convențiilor privind dubla impunere poate fi declarat ca fiind evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale în ceea ce privește impozitele pe venit și capital. Multe țări nu realizează ajustări secundare fie ca o chestiune de practică, fie pentru că dispozițiile lor interne în cauză nu le permit să facă acest lucru. Unele țări ar putea refuza să acorde scutiri în ceea ce privește ajustările secundare ale altor țări și, într-adevăr, nu sunt obligate să facă acest lucru în temeiul Articolului 9.

4.70 Ajustările secundare sunt respinse de unele țări din cauza dificultăților practice pe care le prezintă. De exemplu, dacă se realizează o ajustare primară între societăți surori, ajustarea secundară poate implica un dividend ipotetic de la una dintre aceste societăți în lanț până la o societate-mamă comună, urmat de repatrierea participării la capitalul propriu în sens invers pentru a ajunge la cealaltă societate implicată în tranzacție. Ar putea fi create multe tranzacții ipotetice, ridicând întrebări dacă consecințele fiscale ar trebui să fie declanșate în alte jurisdicții decât cele implicate în tranzacția

pentru care a fost efectuată ajustarea primară. Acest lucru ar putea fi evitat dacă tranzacția secundară ar fi un împrumut, dar repatrierea împrumuturilor nu este utilizată de majoritatea țărilor în acest scop și au propriile complicații din cauza problemelor legate de dobânda atribuită. Ar fi inadecvat ca acționarii minoritari care nu sunt părți la tranzacțiile controlate și care, în consecință, nu au primit numerar excedentar să fie considerați beneficiari ai repatrierii de dividende, chiar dacă un dividend non-proportional poate fi considerat incompatibil cu cerințele legislației privind societățile comerciale aplicabile. În plus, ca urmare a interacțiunii cu sistemul de credit fiscal extern, o ajustare secundară poate reduce excesiv sarcina fiscală globală a grupului multinațional de întreprinderi .

4.71 Având în vedere dificultățile de mai sus, atunci când ajustările secundare sunt considerate necesare, administrațiile fiscale sunt încurajate să structureze astfel de ajustări astfel încât posibilitatea dublei impunerii ca o consecință a acestora să fie redusă la minimum, cu excepția cazului în care comportamentul contribuabilului sugerează intenția de a ascunde un dividend în scopul evitării reținerii la sursă. În plus, țărilor în curs de elaborare sau revizuire a politicii în acest domeniu li se recomandă să ia în considerare dificultățile menționate mai sus.

4.72 Unele țări care au adoptat ajustările secundare îi oferă, de asemenea, contribuabilului căruia i se efectuează ajustarea primară o altă opțiune care îi permite acestuia să evite ajustarea secundară, oferindu-i opțiunea ca grupul multinațional din care face parte să repatrieze surplusul de profit, pentru a da posibilitatea contribuabilului să pună în acord evidența sa contabilă cu ajustarea primară. Repatrierea ar putea fi efectuată fie prin constituirea unei creanțe, fie prin reclassificarea altor transferuri, cum ar fi plățile de dividende în cazul în care ajustarea se face între societatea-mamă și filială, ca o plată a prețului de transfer suplimentar (în cazul în care prețul inițial a fost prea mic) sau ca o rambursare a prețului de transfer (în cazul în care prețul inițial a fost prea mare).

4.73 În cazul în care repatrierea presupune reclassificarea unei plăți de dividende, cuantumul dividendului (până la concurența cu suma ajustării primare) va fi exclus din venitul brut al beneficiarului (pentru că acesta va fi fost deja contabilizat prin ajustarea primară). Consecințele ar fi că beneficiarul va pierde orice credit fiscal indirect (sau avantaj decurgând din scutirea pe dividend într-un sistem de scutire) și un credit pentru impozitul cu reținere la sursă care fusese acordat pentru dividend.

4.74 Atunci când repatrierea presupune constituirea unei creanțe, ajustările la fluxul de numerar real se vor face în timp, deși legislația internă poate limita timpul în care contul poate fi închis. Această abordare este identică cu utilizarea unui împrumut reconstituit ca tranzacție secundară pentru a contabiliza profiturile excedentare în mâinile uneia dintre părțile la tranzacția controlată. Cu toate acestea, acumularea dobânzii în cont ar putea avea propriile consecințe fiscale, iar acest lucru poate complica procesul, în

funcție de momentul în care dobânda începe să se acumuleze în conformitate cu legislația internă (așa cum s-a discutat la alineatul 4.67). Unele țări ar putea fi dispuse să renunțe la perceperea dobânzii pentru aceste conturi ca parte a unui acord al autorității competente.

4.75 Atunci când se are în vedere repatrierea, se pune întrebarea cum ar trebui evidențiate aceste plăți sau acorduri în evidențele contribuabilului care repatriază profitul către întreprinderea sa asociată, astfel încât atât acesta, cât și administrația fiscală din acea țară să aibă cunoștința de efectuarea sau stabilirea repatrierii. Înregistrarea efectivă a repatrierii în contabilitatea întreprinderii de la care se face repatrierea va depinde în ultimă instanță de forma pe care o îmbracă repatrierea. Spre exemplu, atunci când o încasare de dividend va fi privită de administrația fiscală care efectuează ajustarea primară și de contribuabilul care încasează dividendul ca repatriere, acest tip de acord poate să nu necesite înregistrarea specială în contabilitatea întreprinderii asociate care plătește dividendul, pentru că un astfel de acord poate să nu influențeze suma sau încadrarea dividendului la nivelul acesteia din urmă. Pe de altă parte, când se înregistrează o sumă de plată (o datorie), atât contribuabilul care înregistrează suma de plată, cât și administrația fiscală a acelei țări vor trebui să știe că acea datorie este aferentă unei repatrierii, astfel încât orice rambursare din cont sau plată de dobândă aferentă soldului restant al contului să poată fi clar identificată și tratată conform legilor naționale din acea țară. Totodată, pot apărea probleme legate de câștigurile și pierderile de curs valutar.

4.76 Întrucât în acest moment majoritatea țărilor membre ale OCDE nu au prea multă experiență în utilizarea repatrierii, se recomandă ca acordurile dintre contribuabili și administrațiile fiscale privind oportunitatea repatrierii să fie discutate în cadrul procedurii amiabile care a fost inițiată pentru ajustarea primară aferentă.

D. Controale fiscale simultane

D.1 Definiție și context

4.77 Controlul fiscal simultan este o formă de asistență reciprocă utilizată într-o gamă largă de probleme internaționale care permite cooperarea dintre două sau mai multe țări în inspecții fiscale. Controalele fiscale simultane pot fi deosebit de utile în cazul în care informațiile dintr-o țară terță reprezintă o cheie pentru o inspecție fiscală, deoarece acestea conduc, în general, la schimburi de informații mai rapide și mai eficiente. Din punct de vedere istoric, controalele fiscale simultane pe probleme legate de prețurile de transfer s-au bazat pe cazurile în care adevărata natură a tranzacțiilor a fost

ascunsă de interpunerea paradisurilor fiscale. Cu toate acestea, în cazurile complexe de stabilire a prețurilor de transfer, se sugerează că aceste controale fiscale simultane ar putea avea un rol mai amplu, deoarece ar putea îmbunătăți caracterul adecvat al datelor disponibile administrațiilor fiscale participante pentru analizele prețurilor de transfer. De asemenea, s-a sugerat că aceste controale fiscale simultane ar putea contribui la reducerea posibilităților de dublă impunere economică, la reducerea costurilor de conformare pentru contribuabili și la accelerarea soluționării problemelor. Într-un control simultan, dacă se realizează o reevaluare, ambele țări implicate vor depune eforturi pentru a ajunge la un rezultat care să evite dubla impunere pentru grupul multinațional de întreprinderi .

4.78 Controalele fiscale simultane sunt definite în partea A din Acordul Model al OCDE pentru efectuarea examinărilor fiscale simultane („Acordul Model al OCDE”). Conform acestui acord, un control fiscal simultan înseamnă un „acord între două sau mai multe părți pentru a controla simultan și independent, fiecare pe propriul teritoriu, afacerile fiscale ale contribuabilului(contribuabililor) în care au un interes comun sau conex în vederea schimbului de orice informații relevante pe care le obțin astfel”. Această formă de asistență reciprocă nu este menită să înlocuiască procedura amiabilă. Orice schimb de informații ca urmare a controlului fiscal simultan continuă să fie schimbat prin intermediul autorităților competente, cu toate garanțiile care sunt încorporate în astfel de schimburi. Informații practice privind examinările simultane pot fi găsite în modulul relevant al Manualului privind schimbul de informații, care a fost adoptat de Comitetul pentru afaceri fiscale la 23 ianuarie 2006 (a se vedea <http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual>).

4.79 În timp ce dispozițiile care urmează articolul 26 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE pot oferi temeiul juridic pentru efectuarea controalelor fiscale simultane, autoritățile competente încheie frecvent acorduri de lucru care stabilesc obiectivele programelor lor de control fiscal simultan și procedurile practice legate de controlul fiscal simultan și schimbul de informații. Odată ce s-a ajuns la un astfel de acord cu privire la liniile generale care trebuie urmate și au fost selectate cazuri specifice, inspectorii fiscali și inspectorii din fiecare stat își vor efectua separat examinarea în cadrul propriei jurisdicții și în conformitate cu legislația și practica administrativă internă.

D.2 Temeiul juridic al inspecțiilor fiscale simultane

4.80 Controalele fiscale simultane intră în sfera de aplicare a schimbului de informații în temeiul articolului 26 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE. Articolul 26 prevede cooperarea dintre autoritățile competente ale statelor contractante sub forma schimburilor de informații necesare pentru punerea în aplicare a dispozițiilor Convenției sau ale legislației lor fiscale interne reglementate de Convenție. Articolul 26 și Comentariul nu limitează

posibilitățile de asistență la cele trei metode de schimb de informații menționate în Comentariu (schimb la cerere, schimburi spontane și schimburi automate).

4.81 Controalele fiscale simultane pot fi autorizate în afara contextului convențiilor de evitare a dublei impuneri. De exemplu, Articolul 12 din Convenția nordică privind asistența reciprocă în materie fiscală reglementează schimbul de informarea și asistența în colectarea impozitelor între țările nordice și prevede posibilitatea efectuării simultane a controalelor fiscale. Această convenție oferă îndrumări comune pentru selectarea cazurilor și pentru efectuarea unor astfel de controale. Articolul 8 din Convenția comună a Consiliului Europei și OCDE privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală prevede, de asemenea, în mod expres posibilitatea controalelor fiscale simultane.

4.82 În toate cazurile, informațiile obținute de administrația fiscală a unui stat trebuie tratate ca fiind confidențiale în temeiul legislației sale interne și pot fi utilizate numai în anumite scopuri fiscale și pot fi divulgate numai anumitor persoane și autorități implicate în chestiuni fiscale definite în mod specific care fac obiectul convenției fiscale sau al acordului de asistență reciprocă. În mod normal, contribuabilii afectați sunt informați despre faptul că au fost selectați pentru un control simultan, iar în unele țări pot avea dreptul de a fi informați atunci când administrațiile fiscale au în vedere un control fiscal simultan sau când informațiile vor fi transmise în conformitate cu Articolul 26. În astfel de cazuri, autoritatea competentă trebuie să informeze omologul său din statul străin că va avea loc o astfel de dezvăluire.

D.3 Controale fiscale simultane și stabilirea prețurilor de transfer

4.83 În selectarea cazurilor de stabilire a prețurilor de transfer pentru controale simultane, pot exista obstacole majore cauzate de diferențele de termene pentru efectuarea controalelor sau efectuarea evaluărilor în diferite țări și de diferitele perioade fiscale deschise pentru control. Cu toate acestea, aceste probleme pot fi atenuate printr-un schimb imediat al programului de controale între autoritățile competente relevante pentru a afla în ce cazuri coincid perioadele de control fiscal și pentru a sincroniza perioadele de control viitoare. Cu toate că, la prima vedere, un schimb imediat al programului de controale ar părea benefic, unele țări au constatat că șansele ca un partener de tratat să accepte o propunere sunt considerabil mai mari atunci când cealaltă parte poate prezenta problemele mai cuprinzător pentru a justifica un control simultan.

4.84 Odată ce un caz este selectat pentru un control fiscal simultan, se obișnuiește ca inspectorii fiscali să se întâlnească, să planifice, să coordoneze și să urmărească îndeaproape progresul controlului fiscal simultan. Mai ales în cazuri complexe, pot fi organizate și ședințe ale inspectorilor fiscali vizați, cu participarea contribuabililor, pentru a clarifica problemele apărute. În acele

țări în care contribuabilul are dreptul de a fi consultat înainte ca informațiile să fie transferate unei alte administrații fiscale, această procedură ar trebui urmată și în contextul unui control simultan. În această situație, administrația fiscală respectivă ar trebui să informeze în avans partenerii săi din tratat că trebuie să respecte această cerință înainte de începerea controlului simultan.

4.85 Controalele fiscale simultane pot reprezenta un instrument util de determinare a obligațiilor fiscale corecte a întreprinderilor asociate în cazurile în care, de exemplu, costurile sunt împărțite sau percepute, iar profiturile sunt distribuite între contribuabilii din diferite jurisdicții fiscale sau, mai general, în cazul în care sunt implicate aspecte legate de prețurile de transfer. Controalele fiscale simultane pot facilita un schimb de informații privind practicile întreprinderilor multinaționale, tranzacțiile complexe, acordurile de contribuție la costuri și metodele de alocare a profitului în domenii speciale, cum ar fi tranzacțiile globale și tranzacțiile financiare inovatoare. Drept urmare, administrațiile fiscale pot dobândi o mai bună înțelegere și perspectivă a activităților generale ale unei întreprinderi multinaționale și pot avea mai multe oportunități de comparare și verificare a tranzacțiilor internaționale. Controalele fiscale simultane pot sprijini, de asemenea, schimbul de informații la nivel de industrie, care vizează dezvoltarea cunoștințelor despre comportamentul contribuabililor, practicile și tendințele din cadrul unei industrii, precum și alte informații care ar putea fi adecvate dincolo de cazurile specifice supuse controlului.

4.86 Unul dintre obiectivele controalelor fiscale simultane este de a promova respectarea reglementărilor privind prețurile de transfer. Obținerea informațiilor necesare și stabilirea faptelor și circumstanțelor cu privire la aspecte precum condițiile de stabilire a prețurilor de transfer ale tranzacțiilor controlate între întreprinderi multinaționale asociate din două sau mai multe jurisdicții fiscale poate fi dificilă pentru o administrație fiscală, în special în cazurile în care contribuabilul din jurisdicția sa nu cooperează sau nu furnizează informațiile necesare în timp util. Procesul de control fiscal simultan poate ajuta administrațiile fiscale să stabilească aceste fapte mai rapid, mai eficient și mai economic.

4.87 Procesul ar putea permite, de asemenea, identificarea potențialelor litigii privind prețurile de transfer într-un stadiu incipient, reducând astfel la minimum litigiile cu contribuabilii. Acest lucru s-ar putea întâmpla atunci când, pe baza informațiilor obținute în cursul unui control fiscal simultan, inspectorii fiscali participanți au posibilitatea de a discuta orice diferențe de opinie cu privire la condițiile de stabilire a prețurilor de transfer care există între întreprinderile asociate și sunt în măsură să reconcilieze aceste afirmații. Atunci când se întreprinde un astfel de proces, inspectorii fiscali în cauză ar trebui, pe cât posibil, să ajungă la declarații concordante cu privire la stabilirea și evaluarea faptelor și circumstanțelor tranzacțiilor controlate între întreprinderile multinaționale asociate, precizând orice dezacorduri cu privire la evaluarea faptelor și orice diferențe cu privire la tratamentul juridic al

condițiilor de stabilire a prețurilor de transfer care există între întreprinderile asociate. Astfel de declarații ar putea servi apoi ca bază pentru procedurile amiabile ulterioare și ar putea evita problemele cauzate de o țară care controlează un contribuabil la mult timp după ce țara parteneră a tratatului a soluționat în cele din urmă obligația fiscală a întreprinderii asociate relevante. De exemplu, o astfel de abordare ar putea reduce la minimum dificultățile procedurii amiabile din cauza lipsei de informații relevante.

4.88 În unele cazuri, procedura de control fiscal simultan poate permite administrațiilor fiscale participante să ajungă la un acord cu privire la condițiile de stabilire a prețurilor de transfer ale unei tranzacții controlate între întreprinderile asociate. În cazul în care se ajunge la un acord, ajustările corespunzătoare pot fi efectuate într-un stadiu incipient, evitându-se astfel, pe cât posibil, impedimentele legate de termen și dubla impunere economică. În plus, în cazul în care se ajunge la un acord cu privire la prețurile de transfer ale întreprinderii lor asociate, cu acordul contribuabililor, pot fi evitate litigiile consumatoare de timp și bani.

4.89 Chiar dacă nu se poate ajunge la un acord între administrațiile fiscale în cursul unei examinări fiscale simultane cu privire la prețurile de transfer ale întreprinderilor asociate, Acordul Model al OCDE prevede că oricaredintre întreprinderile asociate poate fi în măsură să prezinte o cerere de deschidere a unei proceduri amiabile pentru a evita dubla impunere economică într-un stadiu anterior, mai curând decât ar fi fost cazul în lipsa unui control fiscal simultan. În acest caz, controalele fiscale simultane pot reduce semnificativ intervalul de timp dintre ajustările efectuate de o administrație fiscală asupra datoriei fiscale a unui contribuabil și implementarea unei proceduri amiabile. În plus, Acordul Model al OCDE prevede că un control fiscal simultan poate facilita declanșarea procedurii amiabile, deoarece administrațiile fiscale vor putea acumula dovezi concrete mai cuprinzătoare în cazul acelor ajustări fiscale pentru care un contribuabil poate solicita o procedură amiabilă. Pe baza stabilirii și evaluării faptelor și a tratamentului fiscal propus al aspectelor legate de prețurile de transfer în cauză, așa cum sunt prezentate în declarațiile administrațiilor fiscale descrise mai sus, funcționarea în practică a procedurii amiabile poate fi îmbunătățită în mod semnificativ, permițând autorităților competente să ajungă mai ușor la un acord.

4.90 Întreprinderile asociate pot beneficia, de asemenea, de pe urma controalelor fiscale simultane, economisind timp și resurse datorită coordonării inspecțiilor din partea administrațiilor fiscale implicate și evitării suprapunerilor. În plus, implicarea simultană a două sau mai multe administrații fiscale în examinarea prețurilor de transfer între întreprinderile asociate poate oferi unei întreprinderi multinaționale posibilitatea de a-și asuma un rol mai activ în soluționarea problemelor legate de prețurile de transfer. Prin prezentarea faptelor și argumentelor relevante fiecărei administrații fiscale participante în timpul controlului fiscal simultan, întreprinderile asociate pot contribui la evitarea neînțelegerilor și la facilitarea determinării și evaluării concomitente de către administrațiile fiscale a condițiilor de stabilire a prețurilor de transfer. Astfel, întreprinderile multinaționale asociate pot obține certitudine cu privire la prețurile lor de transfer într-un stadiu incipient. A se vedea alineatul 4.77.

D.4 *Recomandare privind utilizarea controalelor fiscale simultane*

4.91 Ca urmare a utilizării în creștere a controalelor fiscale simultane între țările membre ale OCDE, Comitetul pentru afaceri fiscale a decis că ar fi utilă elaborarea Acordului Model al OCDE pentru acele țări care sunt capabile și doresc să se angajeze în acest tip de cooperare. La 23 iulie 1992, Consiliul OCDE a recomandat țărilor membre să utilizeze acest Acord Model care oferă îndrumări cu privire la aspectele juridice și practice ale acestei forme de cooperare.

4.92 Odată cu creșterea globalizării comerțului și afacerilor și a complexității tranzacțiilor între întreprinderi multinaționale, problemele legate de prețurile de transfer au devenit din ce în ce mai importante. Controalele fiscale simultane pot atenua dificultățile întâmpinate atât de contribuabili, cât și de administrațiile fiscale legate de stabilirea prețurilor de transfer ale întreprinderi lormultinaționale. Prin urmare, se recomandă o mai mare utilizare a controalelor fiscale simultane în examinarea cazurilor de stabilire a prețurilor de transfer și pentru a facilita schimbul de informații și funcționarea procedurilor amiabile. Într-un control simultan, dacă se face o reevaluare, ambele țări implicate vor depune eforturi pentru a ajunge la un rezultat care să evite dubla impunere pentru grupul multinațional de întreprinderi .

E. Regimuri de protecție

E.1 *Introducere*

4.93 Aplicarea principiului valorii de piață poate fi un proces complicat și poate necesita o judecată adecvată. Aceasta poate prezenta incertitudine și poate impune o sarcină administrativă grea contribuabililor și administrațiilor fiscale, care poate fi exacerbată atât de complexitatea legislativă, cât și de cea a conformității. Aceste fapte au determinat țările membre ale OCDE să analizeze dacă normele regimului de protecție ar fi potrivite în zona prețurilor de transfer.

E.2 *Definiția și conceptul regimului de protecție*

4.94 Dificultățile în aplicarea principiului valorii de piață pot fi ameliorate prin prevederea unor circumstanțe în care contribuabilii ar putea urma un set simplu de reguli conform cărora prețurile de transfer ar fi acceptate automat de către administrația fiscală națională. Astfel de prevederi desemnează un „regim de protecție”. Din punct de vedere formal, în context fiscal, regimul de protecție este o prevedere legală care se aplică unei anumite categorii de contribuabili și care scutește contribuabilii eligibili de anumite obligații impuse altfel de Codul Fiscal înlocuindu-le cu unele obligații excepționale, de obicei mai simple. În cazul specific al prețurilor de transfer, cerințele administrative ale regimului de protecție pot varia de la scutirea totală a contribuabililor vizați de obligația de a se conforma legislației și reglementărilor privind prețurile de transfer ale unei țări la obligația de a respecta diverse norme procedurale ca o condiție pentru a se califica pentru regimul de protecție. Aceste norme ar putea, de exemplu, să impună contribuabililor să stabilească prețuri de transfer sau rezultate într-un mod specific, de exemplu, prin aplicarea unei metode simplificate de stabilire a prețurilor de transfer furnizate de administrația fiscală, sau să îndeplinească dispoziții specifice de raportare a informațiilor și de păstrare a înregistrărilor în ceea ce privește tranzacțiile controlate. O astfel de abordare necesită o implicare mai substanțială din partea administrației fiscale, deoarece ar putea fi necesară monitorizarea respectării de către contribuabil a normelor procedurale.

4.95 Un regim de protecție poate avea două variante în ceea ce privește condițiile în care contribuabilul efectuează tranzacții controlate: anumite tranzacții sunt excluse din sfera de aplicare a dispozițiilor privind prețurile de transfer (în special prin stabilirea pragurilor) sau regulile care li se aplică sunt simplificate (de exemplu, prin desemnarea intervalelor în care trebuie să se încadreze prețurile sau profiturile). Poate fi necesar ca ambele obiective ale regimului de protecție să fie revizuite și publicate periodic de către autoritățile fiscale. Regimurile de protecție nu includ procedurile prin care o administrație fiscală și un contribuabil convin asupra prețurilor de transfer înainte de

tranzacțiile controlate (acorduri de preț în avans), care sunt discutate în Secțiunea F a acestui capitol. Discuția din această secțiune nu se extinde la dispozițiile fiscale menite să prevină datoriile „excesive” într-o filială străină (regulile „subcapitalizării”), care vor face obiectul lucrărilor ulterioare.

4.96 Regimurile de protecție ridică întrebări semnificative cu privire la gradul de arbitraritate care ar fi creat în determinarea prețurilor de transfer de către contribuabilii eligibili, oportunitățile de planificare fiscală și potențialul de dublă impunere care rezultă din posibila incompatibilitate a regimurilor de protecție cu principiul valorii de piață.

E.3 Factori care susțin utilizarea regimurilor de protecție

4.97 Obiectivele de bază ale regimurilor de protecție sunt următoarele: simplificarea respectării de către contribuabilii eligibili a condițiilor principiului valorii de piață pentru tranzacțiile controlate; asigurarea unei categorii de contribuabili că prețul perceput sau primit pentru tranzacțiile controlate va fi acceptat de administrația fiscală fără o revizuire ulterioară și scutirea administrației fiscale de sarcina de a desfășura controale și audituri suplimentare ale acestor contribuabili în ceea ce privește prețurile de transfer ale acestora.

E.3.1 Reducerea obligațiilor

4.98 Aplicarea principiului valorii de piață poate necesita colectarea și analiza datelor care pot fi dificil de obținut și/sau evaluat. În anumite cazuri, o astfel de complexitate poate fi disproporționată în funcție de dimensiunea întreprinderii sau de nivelul tranzacțiilor controlate.

4.99 Regimurile de protecție ar putea facilita respectarea obligațiilor, exonerând contribuabilii de anumite prevederi. Concepute ca un mecanism de confort, regimurile de protecție permit o mai mare flexibilitate, în special în zonele în care nu există prețuri egale sau comparabile în condițiile principiului valorii de piață. În cadrul regimului de protecție, contribuabilii ar cunoaște în avans intervalul de prețuri sau rate ale profitului în care trebuie să se încadreze societatea pentru a se califica pentru regimul de protecție. Îndeplinirea acestor condiții ar necesita doar aplicarea unei metode simplificate, predominant o măsură a profitabilității, care ar scuti contribuabilul de căutarea elementelor comparabile, economisind astfel timp și resurse care altfel ar fi dedicate determinării prețurilor de transfer.

E.3.2 Certitudine

4.100 Un alt avantaj oferit de un regim de protecție ar fi certitudinea că prețurile de transfer ale contribuabilului vor fi acceptate de administrația fiscală. Contribuabilii eligibili ar avea asigurarea că nu vor fi supuși unui audit sau unei reevaluări în legătură cu prețurile lor de transfer. Administrația fiscală ar accepta, fără niciun control suplimentar, orice preț sau rezultat care depășește un prag minim sau care se încadrează într-un interval prestabilit. În acest scop, contribuabililor li s-ar putea pune la dispoziție parametri relevanți care ar oferi un preț de transfer sau un rezultat considerat adecvat pentru administrația fiscală. Acestea ar putea fi, de exemplu, o serie de marje de profit comerciale specifice sectorului sau indicatori de profit.

E.3.3 Simplificarea administrativă

4.101 Un regim de protecție ar simplifica sarcina administrației fiscale. Odată ce a fost stabilită eligibilitatea anumitor contribuabili în regimul de protecție, respectivii contribuabili ar necesita o examinare minimă în ceea ce privește prețurile de transfer sau rezultatele tranzacțiilor controlate. Administrațiile fiscale ar putea apoi să aloce mai multe resurse pentru examinarea altor tranzacții și contribuabili.

E.4 Probleme prezentate de utilizarea regimurilor de protecție

4.102 Disponibilitatea regimurilor de protecție pentru o anumită categorie de contribuabili ar avea o serie de consecințe negative care trebuie cântărite cu atenție de administrațiile fiscale în raport cu beneficiile preconizate. Aceste preocupări decurg din faptul că:

1. Implementarea unui regim de protecție într-o anumită țară nu numai că ar afecta calculele fiscale din jurisdicția respectivă, ci ar afecta și calculele fiscale ale întreprinderilor asociate din alte jurisdicții și
2. Este dificil să se stabilească criterii satisfăcătoare pentru definirea regimurilor de protecție și, în consecință, acestea pot produce prețuri sau rezultate care ar putea să nu fie în concordanță cu principiul valorii de piață.

Problema poate fi examinată din mai multe perspective.

4.103 În cadrul regimului de protecție, contribuabilii nu pot fi obligați să urmeze o anumită metodă de stabilire a prețurilor sau chiar să aibă o metodă de stabilire a prețurilor în scopuri fiscale. În cazul în care un regim de protecție impune o metodă simplificată de stabilire a prețurilor de transfer, ar fi puțin probabil să corespundă în toate cazurile metodei celei mai adecvate aplicabile faptelor și circumstanțelor contribuabilului în temeiul dispozițiilor obișnuite privind prețurile de transfer. De exemplu, un regim de protecție poate impune un procent minim de profit în cadrul unei metode de profit atunci când

contribuabilul ar fi putut utiliza metoda prețului necontrolat comparabil sau alte metode bazate pe tranzacții.

4.104 O astfel de apariție ar putea fi considerată incompatibilă cu principiul valorii de piață, care necesită utilizarea unei metode de stabilire a prețurilor care să fie în concordanță cu condițiile pe care părțile independente angajate în tranzacții comparabile în condiții comparabile le-ar fi convenit pe piața liberă. Unele sectoare în care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt standard și prețurile de piață sunt mediatizate pe scară largă, cum ar fi, de exemplu, industria petrolieră și minieră și sectorul serviciilor financiare ar putea aplica un regim de protecție cu un grad mai mare de precizie și, prin urmare, o abatere mai mică de la principiul valorii de piață. Dar chiar și aceste segmente industriale produc o gamă largă de rezultate pe care un regim de protecție ar fi puțin probabil să le poată satisface într-o manieră acceptabilă pentru administrațiile fiscale. Iar existența prețurilor de piață publicate ar facilita, probabil, și utilizarea metodelor bazate pe analiza tranzacției, caz în care s-ar putea să nu fie nevoie de un regim de protecție.

4.105 Chiar presupunând că metoda de stabilire a prețurilor impusă în cadrul unui anumit regim de protecție este adecvată faptelor și circumstanțelor unor cazuri particulare, aplicarea regimului de protecție ar sacrifica totuși acuratețea în raportarea prețurilor de transfer. Acest lucru este inerent în regimurile de protecție, în care prețurile de transfer sunt stabilite predominant prin referire la o țintă standard, spre deosebire de faptele și circumstanțele individuale ale tranzacției, conform principiului valorii de piață. Rezultă că prețurile sau rezultatele care produc conformarea cu obiectivul standard pot să nu fie prețuri sau rezultate în condițiile principiului valorii de piață.

4.106 Regimurile de protecție riscă să fie arbitrare, deoarece rareori se potrivesc exact faptelor și circumstanțelor diferite chiar și ale întreprinderilor din același sector sau domeniu de activitate. Acest caracter arbitrar ar putea fi remediat numai cu mare dificultate prin alocarea unei cantități considerabile de forță de muncă calificată pentru colectarea, compilarea și revizuirea continuă a unui grup de informații despre prețuri și evoluțiile prețurilor. Prin urmare, obținerea informațiilor relevante pentru stabilirea și monitorizarea parametrilor regimului de protecție poate impune sarcini administrative asupra administrațiilor fiscale, deoarece este posibil ca astfel de informații să nu fie disponibile imediat și să fie accesibile numai prin inspecții aprofundate privind prețurile de transfer. Prin urmare, cercetările ample necesare pentru a stabili parametrii regimului de protecție cu suficientă precizie pentru a satisface principiul valorii de piață ar pune în pericol unul dintre scopurile regimului de protecție, și anume, acela al simplificării administrative.

E.4.1 Riscul dublei impuneri și dificultăți legate de procedura amiabilă

4.107 Din punct de vedere practic, cea mai importantă preocupare ridicată de regimul de protecție este impactul său internațional, regimurile de protecție ar putea afecta strategia de stabilire a prețurilor întreprinderilor. Existența „obiectivelor” regimului de protecție poate determina contribuabilii să modifice prețurile pe care altfel le-ar fi perceput de la părțile controlate, pentru a crește profiturile pentru a îndeplini obiectivele și, prin urmare, pentru a evita controlul prețurilor de transfer asupra auditului. Preocuparea privind o posibilă supraestimare a veniturilor impozabile în țara care oferă regimul de protecție este mai mare în cazul în care țara respectivă impune sancțiuni semnificative pentru subdeclararea impozitului sau neîndeplinirea cerințelor de documentare, astfel încât poate exista un stimulent suplimentar pentru a se asigura că prețurile de transfer sunt acceptate fără o revizuire ulterioară.

4.108 Contribuabilii pot aprecia certitudinea oferită de regimul de protecție până la punctul în care ar crește prețurile percepute întreprinderilor asociate în scopul eligibilității pentru regimul de protecție, în ciuda faptului că aceste prețuri de transfer ar fi mai mari decât prețurile în condițiile principiului valorii de piață ale contribuabilului relevant, ținând cont de circumstanțele sale specifice. În acest caz, regimul de protecție ar funcționa în beneficiul administrației fiscale care oferă regimul de protecție, deoarece contribuabilii autohtoni ar raporta mai multe venituri impozabile. Pe de altă parte, regimul de protecție ar penaliza ambele întreprinderi multinaționale asociate străine și administrațiile lor fiscale, deoarece ar fi raportate mai puține profituri și venituri impozabile în jurisdicțiile lor respective. Acest lucru ar crea o problemă în ceea ce privește distribuirea corectă a veniturilor fiscale între jurisdicțiile fiscale.

4.109 Într-adevăr, în astfel de cazuri, este posibil ca administrația fiscală a jurisdicției afectate să nu fie în măsură să accepte prețurile percepute contribuabililor lor în legătură cu tranzacțiile cu întreprinderile asociate din țara regimului de protecție. Prețurile pot diferi de cele obținute în aceste jurisdicții prin aplicarea metodelor de stabilire a prețurilor de transfer în conformitate cu principiul valorii de piață. Ar fi de așteptat ca administrațiile fiscale străine să conteste prețurile derivate din aplicarea unui regim de protecție, astfel încât contribuabilul să se confrunte cu perspectiva dublei impuneri.

4.110 La o primă vedere, s-ar susține că posibilitatea dublei impuneri ar anula obiectivele de certitudine și simplitate urmărite inițial de contribuabil în alegerea regimului de protecție. Cu toate acestea, contribuabilii pot considera că un nivel moderat de dublă impunere este un preț acceptabil care trebuie plătit pentru a fi exonați de necesitatea respectării unor reguli complexe de stabilire a prețurilor de transfer.

4.111 Rezultă că dubla impunere nu poate fi, în sine, un factor descalificator împotriva regimurilor de protecție. Se poate argumenta că doar contribuabilul ar trebui să fie obligat să ia propria decizie dacă posibilitatea dublei impunerii este acceptabilă în alegerea regimului de protecție sau nu. Cu toate acestea, pentru a se asigura că contribuabilii iau o astfel de decizie în mod clar pe baza acestui compromis, țara care oferă regimului de protecție ar trebui să explice dacă va încerca sau nu să atenueze orice eventuală dublă impunere care rezultă din utilizarea regimului de protecție. Întrucât regimului de protecție oferă contribuabililor privilegiul de a evita orice revizuire sau audit ulterior al prețurilor de transfer care rezultă din aplicarea unui regim de protecție și având în vedere natura regimului de protecție, ale cărei prețuri sau rezultate sunt menite să fie doar un substitut pentru cele obținute în conformitate cu principiul valorii de piață, este oportun ca numai contribuabilul să fie pregătit, în egală măsură, în alegerea regimului de protecție, să suporte orice dublă impunere internațională rezultată din neacceptarea de către o administrație fiscală străină a prețurilor de transfer raportate în cadrul regimului de protecție. Acest lucru ar implica în mod logic faptul că contribuabililor care aleg regimul de protecție ar trebui să li se interzică, în general, să sesizeze problemele legate de dubla impunere autorităților competente în cazul în care utilizarea regimului de protecție ar duce la dubla impunere internațională. Scutirea de la dubla impunere care poate fi atribuită alegerii de către contribuabil a unui regim de protecție ar trebui să fie acordată în țara străină numai dacă contribuabilul poate dovedi că rezultatele îndeplinirii condițiilor regimului de protecție sunt în concordanță cu principiul valorii de piață.

4.112 Cu toate acestea, ajustările prețurilor de transfer ale administrațiilor fiscale externe vor fi complicate atunci când întreprindere multinațională a ales un regim de protecție într-o altă țară, deoarece este probabil ca contribuabilul să conteste ajustarea pentru a preveni dubla impunere. Perspectiva că procedurile amiabile nu sunt, în general, disponibile pentru a ajusta prețurile sau rezultatele în sensul diminuării care au fost stabilite în cadrul unui regim de protecție poate avea, prin urmare, un efect negativ asupra administrației fiscale din țările străine.

4.113 Adoptarea regimurilor de protecție într-o țară poate impune ca administrațiile fiscale ale celorlalte țări să examineze politica de prețuri de transfer a tuturor întreprinderilor asociate cu întreprindere care au ales un regim de protecție pentru a identifica toate cazurile de potențială neconcordanță cu principiul valorii de piață. Nerespectarea acestui lucru ar putea echivala cu un transfer al veniturilor fiscale din aceste țări către țara care oferă regimul de protecție. În consecință, orice simplificare administrativă obținută de administrația fiscală a țării regimului de protecție ar fi obținută în detrimentul altor țări, care, pentru a-și proteja propria bază fiscală, ar trebui să determine în mod sistematic dacă prețurile sau rezultatele permise în cadrul regimului de protecție sunt în concordanță cu ceea ce s-ar obține prin aplicarea propriilor norme privind prețurile de transfer. Povara administrativă pe care

țara care oferă regimul de protecție o scutește sigur ar fi, prin urmare, transferată către jurisdicțiile străine.

4.114 Posibilitățile de dublă impunere ar exista nu numai în cazul în care o singură țară adoptă un regim de protecție. Adoptarea unui regim de protecție de către mai multe țări nu ar evita dubla impunere dacă fiecare jurisdicție fiscală ar adopta abordări și metode contradictorii. Este probabil ca parametrii regimurilor de protecție ale celor două țări pentru anumite segmente industriale să se abată, deoarece ambele țări ar dori să-și protejeze veniturile. În teorie, coordonarea internațională ar putea atinge gradul de armonizare între sistemele naționale care ar fi necesar pentru a preveni dubla impunere. Cu toate acestea, în practică, este foarte puțin probabil ca două jurisdicții să poată armoniza regimurile de protecție conflictuale care ar elimina dubla impozitare.

E.4.2 Posibilitatea de a crea oportunități de planificare fiscală

4.115 Regimurile de protecție ar putea oferi, de asemenea, contribuabililor oportunități de planificare fiscală. Întreprinderile pot fi stimulate să își modifice prețurile de transfer pentru a transfera veniturile impozabile în alte jurisdicții. De asemenea, acest lucru poate să inducă evitarea obligațiilor fiscale, în măsura în care sunt încheiate acorduri artificiale în scopul exploataării dispozițiilor regimului de protecție.

4.116 Dacă regimul de protecție s-ar baza pe o medie a industriei, ar putea exista oportunități de planificare fiscală pentru contribuabilii cu profitabilitate mai bună decât media. De exemplu, o întreprindere eficientă din punct de vedere al costurilor, care vinde la un preț în condițiile principiului valorii de piață, poate să obțină o marjă de profit de 15% din vânzările controlate. Această societate ar fi stimulată să aleagă un regim de protecție care oferă o marjă de profit de 10%. În cadrul regimului de protecție, societatea ar fi impozitată pe o cifră a profiturilor reduse, în ciuda faptului că prețurile de transfer subiacente tranzacțiilor controlate ar fi semnificativ mai mici decât prețurile în condițiile principiului valorii de piață. În consecință, venitul impozabil ar fi transferat în afara țării. Atunci când este aplicat pe scară largă, acest lucru ar putea însemna venituri semnificative pierdute pentru țara care oferă regimul de protecție. De la bun început, administrația fiscală nu ar trebui să recurgă la contracararea unor astfel de cazuri de transfer al profitului.

4.117 Regimurile de protecție pot duce la subimpozitarea internațională a veniturilor în măsura în care acestea duc la prețuri sau profituri care nu se apropie de principiul valorii de piață și permit transferul veniturilor impozabile către țări cu impozite scăzute sau către paradisuri fiscale.

4.118 Dacă o țară este pregătită să sufere o anumită eroziune a propriei baze de impozitare în implementarea unui regim de protecție, aceasta este decizia țării respective. Compromisul de bază în luarea unei astfel de decizii

de politică este între domeniul de aplicare și atractivitatea regimului de protecție pentru contribuabili, pe de o parte, și eroziunea veniturilor fiscale, pe de altă parte. Cu cât este mai atractivă un regim de protecție pentru un contribuabil, cu atât mai mulți contribuabili vor alege să o folosească, reducând astfel sarcina administrativă a autorității fiscale. Pe de altă parte, cu cât este mai atractiv un regim de protecție, cu atât este mai probabil ca veniturile fiscale să fie pierdute din cauza raportării lor insuficiente. Cu toate acestea, amplasarea costurilor și beneficiilor respective ale unui astfel de compromis este irelevantă dacă administrația fiscală nu este pregătită, în principiu, să renunțe la orice putere discreționară în ceea ce privește evaluarea răspunderii unui contribuabil.

E.4.3 Aspecte legate de capitalurile proprii și uniformitate

4.120 În cele din urmă, regimurile de protecție ridică probleme de capitaluri proprii și uniformitate. Prin implementarea unui regim de protecție s-ar crea două seturi distincte de reguli în domeniul prețurilor de transfer: unul care să impună conformarea prețurilor cu principiul valorii de piață și altul care să impună conformarea cu un set diferit și simplificat de condiții. Deoarece anumite criterii clare ar trebui stabilite pentru a diferenția acei contribuabili eligibili pentru regimul de protecție, contribuabilii similari și eventual concurenții ar putea, în anumite circumstanțe, să se afle în părți opuse ale pragului regimului de protecție, rezultând astfel contribuabili similari care se bucură de un tratament fiscal diferit: unul care îndeplinește regulile regimului de protecție și, prin urmare, este scutit de dispozițiile obișnuite de conformare, iar celălalt, obligat să facă afaceri exclusiv în conformitate cu principiul valorii de piață (fie deoarece întreprinderea desfășoară activități concrete în condițiile principiului valorii de piață, fie pentru că este supusă legislației privind prețurile de transfer care se bazează pe principiul valorii de piață). Tratatul fiscal preferențial în cadrul regimurilor de protecție pentru o anumită categorie de contribuabili ar putea implica discriminare și denaturări ale concurenței.

E.5 *Recomandări privind utilizarea regimurilor de protecție*

4.121 Analiza de mai sus sugerează că, deși regimurile de protecție ar putea îndeplini o serie de obiective legate de respectarea și administrarea dispozițiilor privind prețurile de transfer, acestea ridică probleme fundamentale. Acestea ar putea avea efecte negative asupra deciziilor de stabilire a prețurilor ale întreprinderilor implicate în tranzacții controlate. Acestea pot avea, de asemenea, un impact negativ asupra veniturilor fiscale ale țării care implementează regimul de protecție, precum și asupra țării ale căror întreprinderi multinaționale asociate se angajează în tranzacții controlate cu contribuabilii care aleg un regim de protecție. Mai important, regimurile de protecție nu sunt, în general, compatibile cu aplicarea

prețurilor de transfer în conformitate cu principiul valorii de piață. Aceste dezavantaje trebuie măsurate în raport cu beneficiile preconizate ale regimurilor de protecție, certitudinii și simplității conformității din partea contribuabilului și scutirii desarcina administrativă pentru administrația fiscală.

4.122 În cadrul administrării normale a legislației fiscale, certitudinea nu poate fi garantată pentru contribuabil, deoarece administrațiile trebuie să-și păstreze capacitatea de a revizui orice aspect al evaluării impozitului pe venit al unui contribuabil, inclusiv domeniul prețurilor de transfer. În mod fundamental, introducerea regimului de protecție înseamnă că administrația fiscală renunță la o parte din puterea sa discreționară în favoarea normelor automate. Este posibil ca administrațiile fiscale să nu fie pregătite să meargă atât de departe și ar putea considera că este esențial să păstreze capacitatea de a verifica acuratețea obligației fiscale autoevaluate a unui contribuabil și baza acesteia. Simplitatea conformității poate fi, de asemenea, adesea subordonată altor obiective de politică fiscală, cum ar fi documentarea și raportarea rezonabilă și adecvată și prevenirea evaziunii fiscale.

4.123 Pe de altă parte, administrațiile fiscale au o flexibilitate considerabilă în administrarea legislației fiscale. Acestea pot alege să concentreze mai multe resurse asupra cazurilor care implică marii contribuabili sau o proporție importantă de tranzacții controlate și să arate mai multă toleranță față de contribuabilii mai mici. În timp ce practicile administrative mai flexibile față de contribuabilii mai mici nu reprezintă un substitut pentru un regim de protecție formală, acestea pot atinge, într-o măsură mai mică, aceleași obiective urmărite de regimurile de protecție. Având în vedere considerentele de mai sus, derogările statutare speciale pentru categoriile de contribuabili la determinarea prețurilor de transfer nu sunt, în general, considerate recomandabile și, în consecință, nu se recomandă utilizarea regimurilor de protecție.

F. Acorduri de preț în avans⁵

F.1 Definiția și conceptul de acorduri de preț în avans

4.123 Acordul de preț în avans („APA”) este un acord care stabilește, înaintea realizărilor tranzacțiilor controlate, o serie de criterii adecvate (de exemplu, metode, ajustări comparabile și adecvate ale acestora, ipoteze de bază privind evoluțiile ulterioare) pentru a stabili prețurile de transfer pentru aceste tranzacții pe o anumită perioadă de timp. Un APA este inițiat oficial de un contribuabil și necesită negocieri între contribuabil, una sau mai multe

⁵ Îndrumări suplimentare pentru efectuarea acordurilor prelabile de stabilire a prețurilor în conformitate cu procedura de acord amiabil se găsesc în Anexa la capitolul IV.

întreprinderi asociate și una sau mai multe administrații fiscale. APA-urile au scopul de a completa mecanismele administrative, judiciare și convenționale tradiționale de soluționare a problemelor legate de prețurile de transfer. Acestea pot fi cele mai utile atunci când mecanismele tradiționale eșuează sau sunt dificil de aplicat. Îndrumări detaliate pentru realizarea acordurilor de preț în avans în cadrul procedurii amiabile („MAP APA”) au fost adoptate în octombrie 1999 și se regăsesc ca anexă la acest capitol.

4.124 Un aspect cheie în conceptul APA-urilor este cât de specifice pot fi acestea în prescrierea prețurilor de transfer ale unui contribuabil pe o perioadă de ani, de exemplu dacă numai metodologia de stabilire a prețurilor de transfer sau rezultate mai specifice pot fi fixate într-un anumit caz. În general, trebuie acordată o mare atenție în cazul în care APA depășește metodologia, modul în care va fi aplicat și ipotezele critice, deoarece concluziile mai specifice se bazează pe predicții despre evenimentele viitoare.

4.125 Fiabilitatea oricărei predicții utilizate într-un APA depinde atât de natura predicției, cât și de ipotezele critice pe care se bazează predicția. De exemplu, nu ar fi rezonabil să se afirme că rata de împrumut pe termen scurt în condițiile principiului valorii de piață pentru o anumită societate pentru împrumuturile intragrup va rămâne la 6% pe parcursul întregii perioade de trei ani. Ar fi mai plauzibil să se prevadă că rata va fi LIBOR plus un procent fix. Predicția ar deveni și mai fiabilă dacă s-ar adăuga o ipoteză critică adecvată cu privire la ratingul de credit al întreprinderii (de exemplu, adăugarea la LIBOR se va schimba dacă ratingul de credit se schimbă).

4.126 Ca un alt exemplu, nu ar fi adecvat să se specifice o formulă de împărțire a profitului între întreprinderile asociate dacă se preconizează că alocarea funcțiilor între întreprinderi va fi instabilă. Cu toate acestea, ar fi posibil să se impună o formulă de împărțire a profitului dacă rolul fiecăreia a fost articulat în ipoteze critice. În anumite cazuri, s-ar putea chiar face o predicție rezonabilă cu privire la adecvarea unei rate reale de împărțire a profitului dacă ar fi furnizate suficiente ipoteze.

4.127 Atunci când decid cât de specific poate fi un APA într-un anumit caz, administrațiile fiscale ar trebui să recunoască faptul că previziunile privind experiența absolută privind profitul viitor par cel mai puțin plauzibile. Poate fi posibilă utilizarea ratelor de profit ale întreprinderilor independente ca date comparabile, dar acestea sunt, de asemenea, adesea volatile și greu de prezis. Utilizarea ipotezelor critice adecvate și utilizarea intervalelor pot crește fiabilitatea predicțiilor. Datele istorice din industria în cauză pot constitui, de asemenea, o referință utilă.

4.128 În concluzie, fiabilitatea unei predicții depinde de faptele și circumstanțele fiecărui caz real. Contribuabilii și administrațiile fiscale trebuie să acorde o atenție deosebită fiabilității unei predicții atunci când analizează domeniul de aplicare al unui APA. Previziunile nesigure nu trebuie incluse în APA. Adecvarea unei metode și aplicarea acesteia pot fi, de obicei, preconizate și se pot face ipotezele critice relevante, cu mai multă fiabilitate decât rezultatele viitoare (nivel de preț sau profit).

4.129 Unele țări permit acorduri unilaterale în care administrația fiscală și contribuabilul din jurisdicția sa stabilesc un acord fără implicarea altor administrații fiscale interesate. Cu toate acestea, un APA unilateral poate afecta obligația fiscală a întreprinderilor asociate din alte jurisdicții fiscale. În cazul în care sunt permise APA unilaterale, autoritățile competente din alte jurisdicții interesate ar trebui să fie informate cu privire la procedură cât mai curând posibil pentru a stabili dacă sunt dispuse și capabile să ia în considerare un acord bilateral în cadrul procedurii amiabile. În orice caz, țările nu ar trebui să includă în niciun APA unilateral pe care îl pot încheia cu un contribuabil un punct în care i se cere contribuabilului să renunțe la accesul la procedura amiabilă în cazul în care apare un litigiu privind prețurile de transfer, iar dacă o altă țară operează o ajustare a prețurilor de transfer cu privire la o tranzacție sau o problemă acoperită de APA unilateral, prima țară este încurajată să ia în considerare oportunitatea unei ajustări corespunzătoare și să nu considere APA unilateral ca o soluționare ireversibilă.

4.130 Din cauza preocupărilor legate de dubla impunere, majoritatea țărilor preferă APA bilaterale sau multilaterale (și anume, un acord între două sau mai multe țări) și, într-adevăr, unele țări nu vor acorda un APA unilateral (și anume, un acord între contribuabil și o administrație fiscală) contribuabililor din jurisdicția lor. Abordarea bilaterală (sau multilaterală) are mai multe șanse să reducă riscul dublei impunerii, să fie echitabilă pentru toate administrațiile fiscale și contribuabilii implicați și va oferi o mai mare certitudine contribuabililor în cauză. De asemenea, în unele țări legislația internă nu permite administrațiilor fiscale să încheie acorduri obligatorii direct cu contribuabilii, astfel încât APA să poată fi încheiat cu autoritatea competentă a unui partener de tratat numai în cadrul procedurii amiabile. În scopul discuției din această secțiune, un APA nu este destinat să includă un acord unilateral, cu excepția cazului în care se face referire specifică la un APA unilateral.

4.131 Administrațiile fiscale pot considera APA-urile deosebit de utile în problemele de alocare a profitului sau de alocare a veniturilor care apar în contextul operațiunilor globale de tranzacționare a valorilor mobiliare și a mărfurilor, precum și în gestionarea acordurilor multilaterale de contribuție la costuri. Conceptul APA poate fi, de asemenea, util în soluționarea problemelor ridicate în temeiul articolului 7 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE referitoare la problemele de alocare, sediile permanente și operațiunile sucursalelor.

4.132 APA-urile, inclusiv cele unilaterale, diferă în unele privințe de soluțiile fiscale individuale anticipate mai tradiționale pe care unele administrații fiscale le pot emite contribuabililor. Un APA abordează, în general, chestiuni de fapt, în timp ce soluțiile fiscale individuale anticipate mai tradiționale tind să se limiteze la abordarea chestiunilor de natură juridică pe baza faptelor prezentate de un contribuabil. Faptele care stau la baza unei cereri de emiteră a unei soluții fiscale individuale anticipate nu pot fi puse la îndoială de către administrația fiscală, în timp ce într-un APA este probabil ca faptele să fie analizate și investigate în detaliu. În plus, un APA acoperă, de obicei, mai multe tranzacții, mai multe tipuri de tranzacții în mod continuu sau toate tranzacțiile internaționale ale unui contribuabil pentru o anumită perioadă de timp. În schimb, o cerere pentru soluția fiscală individuală anticipată este de obicei obligatorie numai pentru o anumită tranzacție.

4.133 Cooperarea întreprinderi lor asociate este vitală pentru o negociere de succes a APA. De exemplu, întreprinderile asociate ar trebui, în mod obișnuit, să furnizeze administrațiilor fiscale metodologia pe care o consideră cea mai rezonabilă în funcție de faptele și circumstanțele specifice. Întreprinderile asociate ar trebui, de asemenea, să prezinte documente care să susțină caracterul rezonabil al propunerii lor care ar include, de exemplu, date referitoare la industria, piețele și țările care urmează să facă obiectul acordului. În plus, întreprinderile asociate pot identifica afaceri necontrolate care sunt comparabile sau similare cu afacerile întreprinderilor asociate în ceea ce privește activitățile economice desfășurate și condițiile de stabilire a prețurilor de transfer, de exemplu, costurile și riscurile economice suportate și pot efectua o analiză funcțională așa cum este descris în Capitolul I din prezentul Ghid OCDE.

4.134 De regulă, întreprinderi lor asociate li se permite să participe la procesul de obținere a unui APA prin prezentarea cazului și negocierea cu administrațiile fiscale în cauză, furnizarea informațiilor necesare și ajungerea la un acord cu privire la aspectele legate de prețurile de transfer. Din perspectiva întreprinderilor, această capacitate de a participa poate fi văzută ca un avantaj față de procedura convențională amiabilă.

4.135 La încheierea unui proces APA, administrațiile fiscale ar trebui să furnizeze întreprinderilor asociate din jurisdicția lor confirmarea că nu se va face nicio ajustare a prețurilor de transfer atât timp cât contribuabilul respectă termenii acordurilor. De asemenea, ar trebui să existe o prevedere într-un APA (poate prin referire la un interval) care să prevadă o posibilă revizuire sau anulare a acordului pentru anii următori atunci când operațiunile comerciale se schimbă semnificativ sau atunci când circumstanțele economice necontrolate (de exemplu, modificări semnificative ale cursurilor de schimb valutar) afectează în mod critic fiabilitatea metodologiei într-un mod pe care întreprinderile independente l-ar considera semnificativ în scopul stabilirii prețurilor de transfer.

4.136 Un APA poate acoperi toate problemele legate de prețurile de transfer ale unui contribuabil (așa cum preferă unele țări) sau poate oferi o flexibilitate contribuabilului pentru a limita cererea APA la anumite părți afiliate și tranzacții între societăți. Un APA s-ar aplica anilor și tranzacțiilor potențiale, iar termenul real ar depinde de industria, produsele sau tranzacțiile implicate. Întreprinderile asociate își pot limita solicitarea la anii fiscali potențiali specificați. Un APA poate oferi o oportunitate de a aplica metodologia convenită de stabilire a prețurilor de transfer pentru a rezolva probleme similare de stabilire a prețurilor de transfer în anii anteriori. Cu toate acestea, această cerere ar necesita acordul administrației fiscale, al contribuabilului și, după caz, al statului partener din convenție.

4.137 Fiecare administrație fiscală implicată în APA va dori, în mod firesc, să monitorizeze respectarea APA de către contribuabilii din jurisdicția sa, iar acest lucru se face, în general, în două moduri. În primul rând, poate solicita unui contribuabil care a încheiat un APA să depună rapoarte anuale care să demonstreze măsura în care respectă termenii și condițiile APA și că ipotezele critice rămân relevante. În al doilea rând, administrația fiscală poate continua să examineze contribuabilul ca parte a ciclului de audit regulat, dar fără a reevalua metodologia. În schimb, administrația fiscală poate limita examinarea prețurilor de transfer la verificarea datelor inițiale relevante pentru propunerea APA și stabili dacă contribuabilul a respectat sau nu termenii și condițiile APA. În ceea ce privește prețurile de transfer, o administrație fiscală poate examina, de asemenea, fiabilitatea și acuratețea declarațiilor din APA și bilanțurile anuale, precum și acuratețea și consecvența modului în care a fost aplicată metodologia respectivă. Toate celelalte aspecte care nu sunt asociate cu APA intră sub jurisdicția auditului regulat.

4.138 Un APA ar trebui să facă obiectul anulării, chiar și retroactiv, în caz de fraudă sau de denaturare a informațiilor în timpul unei negocieri APA sau atunci când un contribuabil nu respectă termenii și condițiile unui APA. În cazul în care se propune anularea sau revocarea unui APA, administrația fiscală care propune acțiunea ar trebui să notifice celelalte administrații fiscale cu privire la intenția sa și la motivele unei astfel de acțiuni.

F.2 Abordări posibile pentru normele juridice și administrative care reglementează acordurile de preț în avans

4.139 APA care implică autoritatea competentă a unui partener de tratat ar trebui să fie luate în considerare în domeniul de aplicare al procedurii amiabile în temeiul Articolului 25 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE, chiar dacă astfel de acorduri nu sunt menționate în mod expres în acesta. Alineatul 3 din articolul respectiv prevede că autoritățile competente vor face demersuri pentru a soluționa pe cale amiabilă orice dificultate sau dubii ce apar în legătură cu interpretarea sau aplicarea Convenției. Deși alineatul 50 din Comentariu indică faptul că aspectele reglementate de prezentul alineat

sunt dificultăți de natură generală cu privire la o categorie de contribuabili, acesta recunoaște în mod specific că problemele pot apărea în legătură cu un caz individual. Într-o serie de cazuri, APA apar din cazurile în care aplicarea prețurilor de transfer la o anumită categorie de contribuabili dă naștere unor dubii și dificultăți. Alineatul 3 al Articolului 25 indică, de asemenea, că autoritățile competente se pot consulta pentru eliminarea dublei impunerii în cazurile care nu sunt prevăzute în Convenție. APA-urile bilaterale ar trebui să se încadreze în această dispoziție, deoarece au ca unul dintre obiectivele lor evitarea dublei impunerii. Chiar dacă Convenția prevede ajustări ale prețurilor de transfer, aceasta nu specifică alte metodologii sau proceduri specifice decât principiul valorii de piață, astfel cum este prevăzut la Articolul 9. Astfel, s-ar putea considera că APA-urile sunt autorizate în temeiul Articolului 25 alineatul 3, deoarece cazurile specifice de stabilire a prețurilor de transfer care fac obiectul unui APA nu sunt prevăzute în alt mod în Convenție. Schimbul de informații prevăzut la Articolul 26 ar putea facilita, de asemenea, APA, deoarece prevede cooperarea între autoritățile competente sub forma schimburilor de informații.

4.140 Administrațiile fiscale se pot baza, de asemenea, pe prerogativele generale care le sunt conferite pentru a administra impozitele ca autoritate pentru încheierea APA-urilor. În unele țări, administrațiile fiscale pot emite îndrumări administrative sau procedurale specifice pentru contribuabili, care descriu tratamentul fiscal adecvat al tranzacțiilor și metodologia adecvată de stabilire a prețurilor. După cum s-a menționat mai sus, codurile fiscale ale unor țări membre ale OCDE includ prevederi care permit contribuabililor să obțină decizii specifice în diferite scopuri. Chiar dacă aceste hotărâri nu au fost concepute în mod specific pentru a acoperi APA, acestea pot fi suficient de ample pentru a fi utilizate pentru a include APA.

4.141 Unele țări nu au baza în legislația lor internă pentru a intra în APA. Cu toate acestea, atunci când o convenție fiscală conține o clauză privind procedura amiabilă similară cu Articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE, autorităților competente ar trebui să li se permită, în general, să încheie un APA, în cazul în care problemele legate de prețurile de transfer ar putea avea ca rezultat dubla impunere sau ar ridica dificultăți sau dubii cu privire la interpretarea sau aplicarea Convenției. Un astfel de acord ar fi obligatoriu din punct de vedere juridic pentru ambele state și ar crea drepturi pentru contribuabilii implicați. În măsura în care convențiile de evitare a dublei impunerii au prioritate față de dreptul intern, lipsa unei baze în dreptul intern pentru a încheia APA-uri nu ar împiedica aplicarea APA-urilor pe baza unei proceduri amiabile.

F.3 *Avantajele acordurilor de preț în avans*

4.142 Un program APA poate fi foarte util pentru contribuabili deoarece elimină incertitudinea prin creșterea predictibilității tratamentului fiscal în tranzacțiile internaționale. Dacă ipotezele critice sunt îndeplinite, un APA poate oferi contribuabililor implicați certitudine în tratamentul fiscal al aspectelor legate de prețurile de transfer acoperite de APA pentru o anumită perioadă de timp. În unele cazuri, un APA poate oferi, de asemenea, o opțiune de prelungire a perioadei de timp în care se aplică. Când expiră termenul unui APA, poate exista, de asemenea, posibilitatea ca administrațiile fiscale și contribuabilii relevanți să renegocieze APA. Datorită certitudinii oferite de un APA, un contribuabil poate mai ușor să-și previzioneze obligațiile fiscale, ceea ce oferă un mediu fiscal favorabil investițiilor.

4.143 APA poate da ocazia atât administrațiilor fiscale cât și contribuabililor de a se consulta și coopera într-un spirit și un mediu necontencios. Posibilitatea de a discuta probleme fiscale complexe într-o atmosferă mai puțin conflictuală decât în cadrul unui control al prețurilor de transfer poate stimula un flux liber de informații între toate părțile implicate în scopul obținerii unui rezultat corect din punct de vedere juridic și practic. Mediul necontencios poate duce, de asemenea, la o revizuire mai obiectivă a datelor și informațiilor transmise decât poate apărea într-un cadru mai mult sau mai puțin contencios (de exemplu, litigii). Consultarea și cooperarea strânsă necesară între administrațiile fiscale în cadrul unui program APA conduce, de asemenea, la relații mai strânse cu partenerii din tratat în ceea ce privește aspectele legate de prețurile de transfer.

4.144 Un APA poate preveni controalele costisitoare și consumatoare de timp și litigiile legate de problemele majore legate de prețurile de transfer pentru contribuabili și administrațiile fiscale. Odată ce un APA a fost convenit, pot fi necesare mai puține resurse pentru examinarea ulterioară a declarației contribuabilului, deoarece se cunosc mai multe informații despre contribuabil. Cu toate acestea, poate fi dificil să se monitorizeze aplicarea acordului. Procesul APA în sine poate economisi, de asemenea, timpul atât pentru contribuabili, cât și pentru administrațiile fiscale în raport cu controalele tradiționale, deși, în ansamblu, este posibil să nu existe o economie netă de timp, de exemplu, în jurisdicțiile care nu au o procedură de audit și în care existența unui APA nu poate afecta în mod direct cantitatea de resurse dedicate conformității.

4.145 APA-urile bilaterale și multilaterale reduc sau elimină în mod substanțial posibilitatea dublei impunerii sau neimpozitării juridice sau economice, deoarece toate țările relevante participă. În schimb, APA-urile unilaterale nu oferă certitudine în ceea ce privește reducerea dublei impunerii, deoarece administrațiile fiscale afectate de tranzacțiile acoperite de APA pot considera că metodologia adoptată nu oferă un rezultat în concordanță cu principiul valorii de piață. În plus, APA-urile bilaterale și multilaterale pot

îmbunătăți procedura amiabilă prin reducerea semnificativă a timpului necesar pentru a ajunge la un acord, deoarece autoritățile competente se ocupă de datele actuale, spre deosebire de datele din anul precedent, care pot fi dificil de produs și consumatoare de timp.

4.146 Aspectele privind dezvoltarea de informații și informarea cuprinse într-un program APA precum și atitudinea cooperantă în cadrul căreia poate fi negociat un APA pot ajuta administrațiile fiscale să obțină o perspectivă asupra tranzacțiilor internaționale complexe întreprinse de întreprinderile multinaționale. Un program APA poate îmbunătăți cunoștințele și înțelegerea circumstanțelor extrem de tehnice și concrete în domenii precum comerțul global și problemele fiscale implicate. Dezvoltarea abilităților de specialitate care se concentrează pe anumite industrii sau tipuri specifice de tranzacții va permite administrațiilor fiscale să ofere servicii mai bune altor contribuabili în circumstanțe similare. Prin intermediul unui program APA, administrațiile fiscale au acces la date utile din industrie și la analiza metodologiilor de stabilire a prețurilor într-un mediu bazat pe cooperare.

F.4 Dezavantaje conexe acordurilor de preț în avans

4.147 APA unilaterale pot prezenta probleme semnificative atât pentru administrațiile fiscale, cât și pentru contribuabili. Din punctul de vedere al altor administrații fiscale, apar probleme deoarece acestea pot să nu fie de acord cu concluziile APA. Din punctul de vedere al întreprinderilor multinaționale asociate implicate, o problemă este efectul posibil asupra comportamentului acestora. Spre deosebire de APA-urile bilaterale sau multilaterale, utilizarea APA-urilor unilaterale nu poate conduce la un nivel sporit de certitudine pentru contribuabilul implicat și la o reducere a dublei impuneri economice sau juridice pentru grupul multinațional de întreprinderi. În cazul în care contribuabilul acceptă un acord prin care se alocă în exces venituri țării care a încheiat APA cu scopul de a evita inspecțiile lungi și costisitoare pe prețuri de transfer sau penalitățile excesive, povara administrativă se transferă de la țara care oferă APA, în celelalte jurisdicții fiscale. Contribuabilii nu ar trebui să se simtă obligați să intre în APA din aceste motive.

4.148 APA-urile unilaterale comportă o altă problemă, și anume cea a ajustărilor corespondente. Flexibilitatea unui APA poate determina contribuabilul și partea asociată să își adapteze prețurile la gama de prețuri admise în APA. Într-un APA unilateral, este esențial ca această flexibilitate să păstreze principiul valorii de piață, deoarece este puțin probabil ca o autoritate competentă externă să permită o ajustare corespondentă care decurge dintr-un APA care este incompatibilă, în opinia sa, cu principiul valorii de piață.

4.149 Un alt posibil dezavantaj ar apărea dacă un APA ar implica o predicție nesigură cu privire la condițiile de piață în schimbare, fără ipoteze

critice adecvate, așa cum s-a discutat mai sus. Pentru a evita riscul dublei impuneri, este necesar ca un program APA să rămână flexibil, deoarece este posibil ca un APA static să nu reflecte în mod satisfăcător condițiile principiului valorii de piață.

4.150 Un program APA poate pune inițial o presiune asupra resurselor de audit al prețurilor de transfer, deoarece administrațiile fiscale vor trebui, în general, să direcționeze resursele alocate în alte scopuri (de exemplu, control, consiliere, litigii etc.) către programul APA. Contribuabilii care doresc să încheie cât mai curând posibil o cerere pentru un APA pot solicita resursele unei administrații fiscale, ținând cont de obiectivele lor comerciale și de intervalele de timp, iar programul APA în ansamblu va tinde să fie condus de cerințele comunității de afaceri. Este posibil ca aceste solicitări să nu coincidă cu planificarea resurselor administrațiilor fiscale, îngreunând astfel procesarea eficientă atât a APA, cât și a altor activități la fel de importante. Cu toate acestea, reînnoirea unui APA este probabil să fie mai puțin consumatoare de timp decât procesul de inițiere a unui APA. Procesul de reînnoire se poate concentra pe actualizarea și ajustarea faptelor, a criteriilor economice și comerciale și a calculelor. În cazul acordurilor bilaterale, trebuie obținut acordul autorităților competente ale ambelor state contractante cu privire la reînnoirea unui APA pentru a evita dubla impunere (sau neimpozitarea).

4.151 Un alt potențial dezavantaj ar putea apărea în cazul în care o administrație fiscală a încheiat o serie de APA bilaterale care implică doar anumite întreprinderi asociate din cadrul unui grup multinațional de întreprinderi. Poate exista o tendință de armonizare a bazei de încheiere a APA-urilor ulterioare într-un mod similar cu cele încheiate anterior, fără a se ține seama suficient de condițiile care funcționează pe alte piețe. Prin urmare, trebuie să se acorde atenție interpretării rezultatelor APA încheiate anterior ca fiind reprezentative pe toate piețele.

4.152 De asemenea, au fost exprimate îngrijorări că, din cauza naturii procedurii APA, aceasta va interesa contribuabilii cu un istoric bun de conformare voluntară. Experiența din unele țări a arătat că, deseori, contribuabilii care ar fi interesați de APA sunt întreprinderi foarte mari care ar fi fraudate în mod regulat, metodologia lor de stabilire a prețurilor fiind apoi examinată oricum. Diferența în analiza efectuată asupra prețurilor lor de transfer ar fi una de sincronizare, mai degrabă decât de amploare. De asemenea, nu s-a demonstrat că APA-urile sunt de interes exclusiv sau în principal pentru acest tip de contribuabili. Într-adevăr, primele indicii sugerează că acei contribuabili care au întâmpinat dificultăți cu administrațiile fiscale în ceea ce privește aspectele legate de prețurile de transfer și nu doresc ca aceste dificultăți să continue, sunt adesea interesați să solicite un APA. Există apoi un pericol serios ca resursele și expertiza auditului să fie redirecționate către acești contribuabili și departe de investigarea contribuabililor care se conformează mai puțin, unde aceste resurse ar putea

fi mai bine utilizate pentru reducerea riscului de pierdere a veniturilor din taxe și impozite. Echilibrul resurselor de conformare poate fi deosebit de dificil de realizat, deoarece un program APA tinde să necesite personal foarte experimentat și adesea specializat. Cererile pentru APA pot fi concentrate în anumite zone sau sectoare, de exemplu, comerțul global, iar acest lucru poate suprasolicita resursele de specialitate deja alocate acelor zone de către autorități. Administrațiile fiscale au nevoie de timp pentru a instrui experți în domenii de specialitate pentru a răspunde solicitărilor neprevăzute din partea contribuabililor pentru APA-uri în domeniile respective.

4.153 În plus față de preocupările de mai sus, există o serie de posibile capcane, așa cum sunt descrise mai jos, care ar putea apărea în cazul în care un program APA ar fi administrat în mod necorespunzător, iar administrațiile fiscale care utilizează APA-urile ar trebui să depună eforturi susținute pentru a elimina apariția acestor probleme pe măsură ce practica APA evoluează.

4.154 De exemplu, un APA ar putea solicita informații mai detaliate specifice industriei și contribuabililor decât ar fi solicitate în cadrul unei examinări a prețurilor de transfer. În principiu, nu ar trebui să fie cazul, iar documentația necesară pentru un APA nu ar trebui să fie mai stufoasă decât pentru un control, cu excepția faptului că în cazul unui APA, administrația fiscală va trebui să aibă detalii despre previziuni și baza pentru aceste previziuni, care nu pot fi aspecte centrale într-o examinare a prețurilor de transfer care se concentrează pe tranzacțiile finalizate. De fapt, un APA ar trebui să încerce să limiteze documentația, așa cum s-a discutat mai sus, și să o concentreze mai degrabă asupra problemelor în ce privește practicile comerciale ale contribuabilului. Administrațiile fiscale trebuie să recunoască faptul că:

- a) Informațiile disponibile public cu privire la competitori și elementele comparabile sunt limitate;
- b) Nu toți contribuabilii au capacitatea de a efectua analize de piață aprofundate și,
- c) Numai societățile-mamă pot avea cunoștințe despre politicile de stabilire a prețurilor la nivel de grup.

4.155 O altă posibilă îngrijorare este că un APA poate permite administrației fiscale să facă un studiu mai atent al tranzacțiilor în cauză decât ar avea loc cu ocazia unui control al prețurilor de transfer, în funcție de fapte și circumstanțe. Contribuabilul trebuie să furnizeze informații detaliate referitoare la prețurile sale de transfer și să îndeplinească orice alte cerințe impuse pentru verificarea respectării termenilor și condițiilor APA. În același timp, contribuabilul nu este ferit de controalele normale și de rutină de către administrația fiscală cu privire la alte aspecte. De asemenea, un APA nu protejează un contribuabil de verificarea activităților sale de stabilire a prețurilor de transfer. Contribuabilul poate fi în continuare obligat să demonstreze că a respectat cu bună-credință termenii și condițiile APA, că declarațiile semnificative din APA rămân valabile, că datele justificative utilizate în aplicarea metodologiei au fost corecte, că ipotezele critice care stau la baza APA sunt încă valabile și sunt aplicate în mod consecvent și că metodologia este aplicată în mod consecvent. Prin urmare, administrațiile fiscale ar trebui să depună eforturi pentru a se asigura că procedurile APA nu sunt extrem de greoaie și că acestea nu solicită contribuabililor mai mult decât este strict cerut de domeniul de aplicare al cererii de APA.

4.156 De asemenea, ar putea apărea probleme în cazul în care administrațiile fiscale abuzează de informațiile obținute într-un APA în practicile lor de control. Dacă un contribuabil se retrage din cererea sa pentru un APA sau în cazul în care cererea sa este respinsă după luarea în considerare a tuturor faptelor, atunci orice informații nefactuale furnizate de contribuabil în legătură cu cererea APA, cum ar fi propuneri de decontare, motivare, opiniile și raționamentele, nu pot fi tratate ca fiind relevante în niciun aspect al controlului. În plus, faptul că un contribuabil a solicitat un APA fără succes nu ar trebui să fie luat în considerare de administrația fiscală pentru a determina dacă să înceapă o investigație asupra contribuabilului respectiv.

4.157 Administrațiile fiscale ar trebui, de asemenea, să asigure confidențialitatea secretelor comerciale și a altor informații și documente sensibile care le sunt prezentate în cadrul unei proceduri APA. Prin urmare, ar trebui să se aplice prevederile legii naționale în materie de confidențialitate a informațiilor. Într-un APA bilateral, se vor aplica prevederile privind confidențialitatea partenerilor de tratat, împiedicând deci dezvăluirea unor informații confidențiale.

4.158 Un program APA nu poate fi utilizat de toți contribuabilii, deoarece procedura poate fi costisitoare și consumatoare de timp, iar contribuabilii mici, în general, nu își pot permite acest lucru. Acest lucru este valabil mai ales dacă sunt implicați experți independenți. Prin urmare, APA poate ajuta numai la soluționarea cazurilor de prețuri de transfer în principal mari. În plus, implicațiile unui APA asupra resurselor poate limita numărul de solicitări pe care o administrație fiscală le poate primi. În evaluarea APA, administrațiile fiscale pot atenua aceste probleme potențiale prin asigurarea faptului că nivelul inspecției este ajustat la dimensiunea tranzacțiilor internaționale

implicate.

F.5 *Recomandări*

F.5.1 *Generalități*

4.159 De la publicarea Ghidului OCDE în prima versiune, în 1995, un număr semnificativ de țări membre OCDE au dobândit experiență cu APA. Acele țări care au experiență par a fi satisfăcute până în prezent, astfel încât se poate aștepta ca, în circumstanțe adecvate, experiența cu APA să continue să se extindă. Succesul programelor APA va depinde de atenția acordată determinării gradului adecvat de specificitate a acordului pe baza ipotezelor critice, a administrării corecte a programului și a prezenței unor garanții adecvate pentru a evita capcanele descrise mai sus, pe lângă flexibilitatea și deschiderea cu care toate părțile abordează procesul.

4.160 Există unele probleme continue cu privire la forma și domeniul de aplicare al APA care necesită o mai mare experiență pentru rezoluția completă și acordul între țările membre, cum ar fi problema APA-urilor unilaterale. Comitetul pentru afaceri fiscale intenționează să monitorizeze cu atenție orice utilizare extinsă a APA-urilor și să promoveze o mai mare consecvență în practică în rândul țărilor care aleg să le utilizeze.

F.5.2 *Domeniul de aplicare al acordului*

4.161 Atunci când analizează domeniul de aplicare al unui APA, contribuabilii și administrațiile fiscale trebuie să acorde o atenție deosebită fiabilității oricăror previziuni, astfel încât să excludă previziunile nesigure. În general, trebuie acordată o mare atenție în cazul în care APA depășește metodologia, aplicarea acesteia și ipotezele critice. A se vedea alineatele 4.123-4.128.

F.5.3 *Acorduri unilaterale versus acorduri bilaterale (multilaterale)*

4.162 Ori de câte ori este posibil, un APA ar trebui încheiat pe bază bilaterală sau multilaterală între autoritățile competente prin procedura amiabilă a tratatului relevant. Un APA bilateral prezintă un risc mai mic ca contribuabilii să se simtă obligați să încheie un APA sau să accepte un acord neconform cu principiul valorii de piață pentru a evita inspecțiile costisitoare și prelungite și posibile penalizări. Un APA bilateral reduce, de asemenea, în mod semnificativ riscurile de neimpozitare sau de dublă impunere. Mai mult, încheierea unui APA prin procedura amiabilă poate fi singura formă care poate fi adoptată de o administrație fiscală care nu are legislație internă pentru a încheia acorduri obligatorii direct cu contribuabilul.

F.5.4 Accesul echitabil al tuturor contribuabililor la APA

4.163 După cum s-a discutat mai sus, natura procedurilor APA poate limita *de facto* accesibilitatea acestora pentru marii contribuabili. Restricționarea APA la contribuabilii mari poate ridica probleme de egalitate și uniformitate, deoarece contribuabilii aflați în situații identice nu ar trebui tratați diferit. O alocare flexibilă a resurselor de verificare poate atenua aceste preocupări. De asemenea, administrațiile fiscale ar putea fi nevoite să ia în considerare posibilitatea adoptării unui acces simplificat pentru micii contribuabili. Administrațiile fiscale ar trebui să aibă grijă să își adapteze nivelurile de inspecție, în evaluarea APA, la dimensiunea tranzacțiilor internaționale implicate.

F.5.5 Elaborarea acordurilor de lucru între autoritățile competente și proceduri îmbunătățite

4.164 Între țările care utilizează APA, o mai mare uniformitate a practicilor APA ar putea fi benefică atât pentru administrațiile fiscale, cât și pentru contribuabili. În consecință, administrațiile fiscale din aceste țări ar putea dori să ia în considerare acorduri de lucru cu autoritățile competente pentru realizarea APA. Aceste acorduri pot stabili îndrumării și înțelegeri generale pentru implementarea procedurii amiabile în cazurile în care un contribuabil a solicitat un APA care implică aspecte legate de prețurile de transfer.

4.165 În plus, APA-urile bilaterale cu partenerii de tratat ar trebui să respecte anumite cerințe. De exemplu, aceleași informații necesare și pertinente ar trebui puse la dispoziția fiecărei administrații fiscale în același timp, iar metodologia convenită ar trebui să fie în conformitate cu principiul valorii de piață.

G. Arbitraj

4.166 Pe măsură ce comerțul și investițiile au căpătat un caracter din ce în ce mai global, litigiile fiscale care uneori decurg din astfel de activități au devenit și ele din ce în ce mai prezente internațional. În plus, litigiile nu mai implică doar o controversă între un contribuabil și administrația fiscală a acestuia, ci se referă și la dezacorduri între administrațiile fiscale în sine. În multe dintre aceste situații, grupul multinațional de întreprinderi este în primul rând o parte interesată, iar părțile real interesate sunt guvernele implicate. Deși, în mod tradițional, problemele legate de dubla impunere au fost soluționate prin procedura amiabilă, scutireanu este garantată în cazul în care administrațiile fiscale, după consultare, nu pot ajunge la un acord pe cont propriu și dacă nu există niciun mecanism, cum ar fi o clauză de arbitraj similară cu cea de la alineatul 5 al Articolului 25, care să ofere posibilitatea unei

rezoluții. Cu toate acestea, în cazul în care un anumit tratat fiscal conține o clauză de arbitraj similară cu cea de la Articolul

25 alineatul 5, această prelungire a procedurii amiabile face posibilă soluționarea cazului prin prezentarea unuia sau mai multor aspecte asupra cărora autoritățile competente nu pot ajunge la un acord de arbitraj.

4.167 În actualizarea din 2008 a Convenției Fiscale Model a OCDE, Articolul 25 a fost completat cu un nou alineat 5 care prevede că, în cazurile în care autoritățile competente nu pot ajunge la un acord în termen de doi ani, problemele nerezolvate vor fi soluționate, la cererea persoanei care a prezentat cazul, printr-un proces de arbitraj. Această extindere a procedurii amiabile asigură că, în cazul în care autoritățile competente nu pot ajunge la un acord cu privire la unul sau mai multe aspecte care împiedică soluționarea unui caz, soluționarea cazului va fi în continuare posibilă prin supunerea acestor aspecte arbitrajului. Arbitrajul în temeiul Articolului 25 alineatul 5 face parte integrantă din procedura amiabilă și nu constituie o cale alternativă de soluționare a litigiilor din tratatele fiscale dintre state. Alineatele 63-85 din Comentariul privind Articolul 25 oferă îndrumări cu privire la faza de arbitraj a procedurii amiabile.

4.168 Existența unei clauze de arbitraj similare cu Articolul 25 alineatul 5 într-o anumită convenție bilaterală ar trebui să facă procedura amiabilă mai eficientă chiar și în cazurile în care nu este necesară recurgerea la arbitraj. Însăși existența acestei posibilități ar trebui să încurajeze o mai mare utilizare a procedurii de acord amiabil, deoarece atât guvernele, cât și contribuabilii vor ști de la început că timpul și efortul depus în cadrul procedurii amiabile vor produce probabil un rezultat satisfăcător. În plus, guvernele vor avea un stimulent pentru a se asigura că procedura amiabilă se desfășoară eficient pentru a evita necesitatea unor proceduri suplimentare ulterioare.

CAPITOLUL V

Documentație

A. Introducere

5.1 Acest capitol oferă îndrumări generale pentru ca administrațiile fiscale să ia în considerare la elaborarea normelor și/sau procedurilor privind documentația care urmează să fie obținută de la contribuabili în legătură cu o inspecție privind prețurile de transfer. De asemenea, oferă îndrumări pentru a ajuta contribuabilii să identifice documentația care ar fi cea mai utilă pentru a arăta că tranzacțiile lor controlate respectă principiul valorii de piață și, prin urmare, pentru a rezolva problemele legate de prețurile de transfer și pentru a facilita examinările fiscale.

5.2 Obligațiile privind documentația pot fi afectate de normele care reglementează sarcina probei în jurisdicția relevantă. În majoritatea jurisdicțiilor, administrația fiscală poartă sarcina probei. Astfel, contribuabilul nu trebuie să dovedească corectitudinea prețurilor sale de transfer în astfel de cazuri, cu excepția cazului în care administrația fiscală produce elemente de probă *prima facie* care arată că prețurile sunt incompatibile cu principiul valorii de piață. Discutarea documentației din acest capitol nu este menită să impună contribuabililor o sarcină mai mare decât cea impusă de normele interne. Cu toate acestea, trebuie remarcat faptul că, chiar și în cazul în care sarcina probei revine administrației fiscale, administrația fiscală ar putea totuși să oblige în mod rezonabil contribuabilul să prezinte documentația privind prețurile sale de transfer, deoarece, fără informații adecvate, administrația fiscală nu ar putea examina cazul în mod corespunzător. De fapt, în cazul în care contribuabilul nu furnizează documentația adecvată, poate exista o deplasare a sarcinii probei în unele jurisdicții sub forma unei prezumții relative în favoarea ajustării propuse de administrația fiscală. Poate și mai important, atât administrația fiscală, cât și contribuabilul ar trebui să depună eforturi pentru a face dovadă de bună-credință, arătând că determinările lor privind prețurile de transfer sunt în concordanță cu principiul valorii de piață, indiferent cui îi revine sarcina probei. În practicile de examinare, comportamentul administrației fiscale nu ar trebui să fie afectat de

cunoașterea faptului că sarcina probei îi revine contribuabilului, acolo unde este cazul. Sarcina probei nu ar trebui să fie niciodată utilizată nici de administrațiile fiscale, nici de contribuabili ca o justificare pentru a face afirmații nefondate sau neverificabile cu privire la prețurile de transfer.

B. Îndrumări privind regulile și procedurile de documentare

5.3 Fiecare contribuabil trebuie să depună eforturi pentru a determina prețurile de transfer în scopuri fiscale în conformitate cu principiul valorii de piață, pe baza informațiilor disponibile în mod rezonabil la momentul determinării. Astfel, un contribuabil ar trebui, în mod obișnuit, să analizeze dacă prețurile sale de transfer sunt adecvate în scopuri fiscale înainte de stabilirea prețurilor. De exemplu, ar fi rezonabil ca un contribuabil să fi stabilit dacă sunt disponibile date comparabile din tranzacții necontrolate. De asemenea, ar putea fi de așteptat ca contribuabilul să examineze, pe baza informațiilor disponibile în mod rezonabil, dacă s-au schimbat condițiile utilizate pentru stabilirea prețurilor de transfer în anii anteriori, dacă aceste condiții urmează să fie utilizate pentru a determina prețurile de transfer pentru anul în curs.

5.4 Procesul contribuabilului de a evalua dacă prețurile de transfer sunt adecvate în scopuri fiscale ar trebui să fie determinat în conformitate cu aceleași principii de management prudential al afacerii care ar governa procesul de evaluare a unei decizii comerciale de un nivel similar de complexitate și importanță. Ar fi de așteptat ca aplicarea acestor principii să impună contribuabilului să pregătească sau să facă referire la materiale scrise care ar putea servi drept documentare a eforturilor depuse pentru a respecta principiul valorii de piață, inclusiv informațiile pe care s-a bazat stabilirea prețurilor de transfer, factorii luați în considerare și metoda selectată. Ar fi rezonabil ca administrațiile fiscale să se aștepte ca orice contribuabil, atunci când își stabilește prețurile de transfer pentru o anumită activitate comercială, să pregătească sau să obțină astfel de materiale cu privire la natura activității și prețurile de transfer și să păstreze astfel de materiale ca dovadă, dacă este necesar, în cursul unui control fiscal. Astfel de acțiuni ar trebui să ajute contribuabilii să depună declarații fiscale corecte. Rețineți totuși că, în momentul stabilirii prețurilor sau al depunerii declarației fiscale nu ar trebui să existe nicio obligație concomitentă de a prezenta acestetipuri de documente sau pentru a le pregăti pentru revizuire de către o administrație fiscală. Documentele pe care ar fi oportun să le solicitați împreună cu declarația fiscală sunt descrise la alineatul 5.15.

5.5 Deoarece interesul final al administrației fiscale e satisfăcut dacă documentele necesare sunt prezentate în timp util atunci când sunt solicitate în cursul unui control, procesul de stocare a documentelor ar trebui să fie lăsat la latitudinea contribuabilului. De exemplu, contribuabilul poate alege să

stocheze documentele relevante sub formă de originale neprelucrate sau într-un registru bine întocmit și în oricare limbă pe care o preferă, înainte de momentul în care documentele trebuie furnizate administrației fiscale. Cu toate acestea, contribuabilul ar trebui să se conformeze solicitărilor rezonabile de traducere a documentelor care sunt puse la dispoziția administrației fiscale.

5.6 Atunci când se analizează dacă prețurile de transfer sunt adecvate în scopuri fiscale, poate fi necesar, în aplicarea principiilor de management prudential al afacerii, ca contribuabilul să pregătească sau să facă referire la materiale scrise care altfel nu ar fi pregătite sau la care nu s-ar face referire în absența considerentelor fiscale, inclusiv documente de la întreprinderi asociate străine. Atunci când solicită prezentarea acestor tipuri de documente, administrația fiscală ar trebui să aibă mare grijă să echilibreze necesitatea documentelor cu costul și sarcina administrativă a contribuabilului de a le crea sau de a le obține. De exemplu, nu ar trebui să se aștepte din partea contribuabilului să suporte costuri și sarcini disproporționat de mari pentru a obține documente de la întreprinderi asociate străine sau să se angajeze într-o căutare exhaustivă de date comparabile din tranzacții necontrolate în cazul în care contribuabilul consideră în mod rezonabil, având în vedere principiile prezentului Ghid OCDE, fie că nu există date comparabile, fie că cheltuiala cu localizarea datelor comparabile ar fi disproporționat de mare în raport cu sumele în cauză. Administrațiile fiscale ar trebui, de asemenea, să recunoască faptul că pot recurge la articolele privind schimbul de informații din convențiile bilaterale privind dubla impozitare pentru a obține astfel de informații, în cazul în care se așteaptă ca acestea să fie produse în timp util și eficient.

5.7 Astfel, în timp ce unele dintre documentele care ar putea fi utilizate în mod rezonabil sau pe care se poate baza în determinarea prețurilor de transfer în condițiile principiului valorii de piață în scopuri fiscale pot fi de tipul celor care nu ar fi fost întocmite sau obținute altfel decât în scopuri fiscale, contribuabilul ar trebui să se aștepte să fi întocmit sau obținut astfel de documente numai dacă acestea sunt indispensabile pentru o evaluare rezonabilă dacă prețurile de transfer îndeplinesc principiul valorii de piață și pot fi obținute sau pregătite de contribuabil fără a fi suportat un cost disproporționat de mare. Nu ar trebui să se aștepte din partea contribuabilului să fi pregătit sau să fi obținut documente peste minimul necesar pentru a face o evaluare rezonabilă dacă a respectat principiul valorii de piață.

5.8 În concordanță cu îndrumarea de mai sus, contribuabilii nu ar trebui să fie obligați să păstreze documentele care au fost pregătite sau menționate în legătură cu tranzacțiile care au loc în ani pentru care ajustarea este prescrisă după o perioadă rezonabilă de păstrare în conformitate cu prevederile de drept intern general pentru tipuri similare de documente. În plus, administrațiile fiscale nu ar trebui, în mod obișnuit, să solicite documente referitoare la astfel de ani, chiar și în cazul în care documentația a fost păstrată. Cu toate acestea, uneori, astfel de documente pot fi relevante pentru o solicitare privind

prețurile de transfer pentru un an ulterior, care nu este prescris, de exemplu, în cazul în care contribuabilii păstrează în mod voluntar astfel de evidențe în legătură cu contractele pe termen lung sau pentru a determina dacă sunt îndeplinite standardele de comparabilitate referitoare la aplicarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer în anul următor. Administrațiile fiscale ar trebui să țină cont de dificultățile de localizare a documentelor pentru anii anteriori și ar trebui să limiteze astfel de solicitări la cazurile în care au motive întemeiate în legătură cu tranzacția examinată pentru examinarea documentelor în cauză.

5.9 Administrațiile fiscale ar trebui, de asemenea, să limiteze cererile de documente care au devenit disponibile numai după ce tranzacția în cauză a avut loc, la cele care sunt în mod rezonabil susceptibile de a conține informații relevante, astfel cum sunt stabilite în conformitate cu principiile care reglementează utilizarea datelor pe mai mulți ani din Capitolul III sau informații despre faptele care existau la momentul stabilirii prețurilor de transfer. Atunci când analizează dacă documentația este adecvată, o administrație fiscală ar trebui să ia în considerare măsura în care aceste informații ar fi putut fi disponibile în mod rezonabil contribuabilului la momentul stabilirii prețurilor de transfer.

5.10 În plus, administrațiile fiscale nu ar trebui să solicite contribuabililor să prezinte documente care nu se află în posesia sau controlul efectiv al contribuabilului sau nu sunt disponibile în mod rezonabil, de exemplu informații care nu pot fi obținute în mod legal sau care nu sunt de fapt la dispoziția contribuabilului deoarece sunt confidențiale pentru concurentul acestuia sau pentru că nu sunt publicate și nu pot fi obținute prin inspecții normale sau date de piață.

5.11 În multe cazuri, informațiile despre întreprinderile multinaționale asociate străine sunt esențiale pentru examinarea prețurilor de transfer. Cu toate acestea, colectarea unor astfel de informații poate prezenta unui contribuabil dificultăți pe care nu le întâmpină în producerea propriilor documente. Atunci când contribuabilul este o filială a unei întreprinderi asociate străine sau este doar un acționar minoritar, informațiile pot fi dificil de obținut, deoarece contribuabilul nu deține controlul asupra întreprinderii asociate. În orice caz, standardele contabile și cerințele privind documentația juridică (inclusiv termenele pentru pregătire și depunere) diferă de la o țară la alta. Documentele solicitate de contribuabil pot să nu fie de tipul celor pe care principiile de management prudential al afacerii ar sugera că le-ar păstra întreprinderea asociată străină, iar traducerea și producerea documentelor pot consuma timp și costuri însemnate. Aceste considerente trebuie luate în considerare la stabilirea obligației de documentare executorie a contribuabilului.

5.12 Este posibil să nu fie necesară extinderea informațiilor solicitate la toate întreprinderile asociate implicate în tranzacțiile controlate analizate. De exemplu, în stabilirea unui preț de transfer pentru un distribuitor cu funcții

limitate efectuate, ar putea fi adecvată obținerea de informații despre acestea fără a extinde informațiile solicitate la alți membri ai grupului multinațional de întreprinderi.

5.13 Administrațiile fiscale ar trebui să aibă grijă să se asigure că nu sunt dezvăluite publicului secrete comerciale, secrete științifice sau alte date confidențiale. Prin urmare, administrațiile fiscale ar trebui să utilizeze discreția în solicitarea acestui tip de informații și ar trebui să facă acest lucru numai dacă se pot angaja că informațiile vor rămâne confidențiale față de părțile externe, cu excepția cazului în care divulgarea este necesară în procedurile judiciare publice sau în deciziile judiciare. Ar trebui să se depună toate eforturile pentru a se asigura păstrarea confidențialității în măsura în care este posibil în astfel de proceduri și decizii.

5.14 Contribuabilii ar trebui să recunoască faptul că, în ciuda limitărilor privind cerințele de documentare, o administrație fiscală va trebui să facă o determinare a prețurilor de transfer în condițiile principiului valorii de piață, chiar dacă informațiile disponibile sunt incomplete. În consecință, contribuabilul trebuie să ia în considerare faptul că practicile adecvate de păstrare a dovezilor și producerea voluntară a documentelor pot îmbunătăți convingerea abordării sale privind prețurile de transfer. Acest lucru este valabil indiferent dacă cazul este relativ simplu sau complex, dar cu cât este mai mare complexitatea și caracterul neobișnuit al cazului, cu atât mai multă semnificație va fi acordată documentației.

5.15 Administrațiile fiscale ar trebui să limiteze cantitatea de informații solicitate în etapa depunerii declarației fiscale. În acel moment încă nu a fost identificată nicio tranzacție specială care să necesite revizuirea prețurilor de transfer. Ar fi destul de împovărător să se solicite o documentație detaliată în această etapă cu privire la toate tranzacțiile transfrontaliere dintre întreprinderile asociate și cu privire la toate întreprinderile implicate în astfel de tranzacții. Prin urmare, ar fi nerezonabil să se solicite contribuabilului să prezinte documente, odată cu declarația fiscală, care să demonstreze în mod specific caracterul adecvat al tuturor determinărilor prețurilor de transfer. Rezultatul ar putea fi împiedicarea comerțului internațional și a investițiilor străine. Orice cerință de documentare în etapa de depunere a declarației fiscale ar trebui să se limiteze la solicitarea contribuabilului de a furniza informații suficiente pentru a permite administrației fiscale să determine aproximativ care contribuabili trebuie examinați în continuare.

C. Informații utile pentru determinarea prețurilor de transfer

5.16 Informațiile relevante pentru o inspecție individuală privind prețurile de transfer depind de faptele și circumstanțele cazului. Din acest motiv, nu este posibil să se definească în mod generalizat amploarea și natura exactă a informațiilor care ar fi rezonabile pentru ca administrația fiscală să le solicite și pentru ca contribuabilul să le prezinte la momentul examinării. Cu toate acestea, există anumite caracteristici comune oricărei solicitări de prețuri de transfer care depind de informații cu privire la contribuabil, întreprinderile asociate, natura tranzacției și baza de stabilire a prețului tranzacției. Următoarea secțiune prezintă informațiile care ar putea fi relevante, în funcție de circumstanțele individuale. Scopul este de a demonstra tipul de informații care ar facilita inspecția în generalitatea cazurilor, dar trebuie subliniat faptul că informațiile descrise mai jos nu trebuie privite ca o cerință minimă de conformare. În mod similar, nu se intenționează să se stabilească o listă exhaustivă a informațiilor pe care o administrație fiscală poate fi îndreptățită să le solicite.

5.17 O analiză în conformitate cu principiul valorii de piață necesită, în general, informații despre întreprinderile multinaționale asociate implicate în tranzacțiile controlate, tranzacțiile în cauză, funcțiile îndeplinite, informații derivate de la întreprinderi independente implicate în tranzacții sau activități similare și alți factori discutați în altă parte în prezentul Ghid OCDE, luând în considerare, de asemenea, îndrumările de la alineatul 5.4. Unele informații suplimentare despre tranzacția controlată în cauză ar putea fi relevante. Aceasta ar putea include natura și termenii tranzacției, condițiile economice și bunurile implicate în tranzacții, modul în care produsul sau serviciul care face obiectul tranzacției controlate în cauză circulă între întreprinderile asociate și modificările condițiilor de operare a tranzacțiilor sau renegocierile acordurilor existente. De asemenea, ar putea include o descriere a circumstanțelor oricăror tranzacții cunoscute între contribuabil și o parte independentă care sunt similare tranzacției cu o întreprindere asociată străină și orice informații care ar putea influența dacă întreprinderile independente care operează tranzacții în condițiile principiului valorii de piață în circumstanțe comparabile ar fi încheiat o tranzacție structurată în mod similar. Alte informații utile pot include o listă a oricăror societăți comerciale comparabile cunoscute care au tranzacții similare tranzacțiilor controlate.

5.18 În special în cazurile de stabilire a prețurilor de transfer, poate fi util să se facă referire la informații referitoare la fiecare întreprindere asociată implicată în tranzacțiile controlate analizate, cum ar fi:

- a) o descriere succintă a întreprinderii ;
- b) structura organizației;
- c) legături de proprietate în cadrul grupului de întreprinderi multinaționale;

- d) valoarea vânzărilor și a rezultatelor din exploatare din ultimii ani anteriori tranzacției;
- e) nivelul tranzacțiilor contribuabilului cu întreprinderi asociate străine, de exemplu valoarea vânzărilor de active de inventar, prestarea de servicii, închirierea de imobilizări corporale, utilizarea și transferul de imobilizări necorporale și dobânzile la împrumuturi.

5.19 Informațiile privind stabilirea prețurilor, inclusiv strategiile comerciale și circumstanțele speciale în cauză, pot fi și ele utile. Aceasta ar putea include factori care au influențat stabilirea prețurilor sau stabilirea oricăror politici de stabilire a prețurilor pentru contribuabil și întregul grup multinațional de întreprinderi. De exemplu, aceste politici ar putea consta în majorarea costurilor de producție printr-o marjă de profit, în deducerea costurilor aferente din prețurile de vânzare către utilizatorii finali de pe piața în care întreprinderile asociate străine desfășoară activități de vânzare angro sau de a utiliza o politică integrată de stabilire a prețurilor sau de contribuție la costurile nivelului întregului grup. Informațiile privind factorii care conduc la elaborarea unor astfel de politici pot ajuta o întreprindere multinațională să convingă administrațiile fiscale că politicile sale de stabilire a prețurilor de transfer sunt în concordanță cu condițiile tranzacționale de pe piața liberă. De asemenea, ar putea fi util să existe o explicație a selecției, aplicării și coerenței cu principiul valorii de piață a metodei de stabilire a prețurilor de transfer utilizate pentru stabilirea prețurilor de transfer. Trebuie remarcat în acest sens că informațiile cele mai utile pentru stabilirea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață pot varia în funcție de metoda utilizată.

5.20 Circumstanțele speciale ar include detalii cu privire la orice tranzacții de compensare care au un efect asupra determinării prețului de piață. Într-un astfel de caz, documentele sunt utile pentru a ajuta la descrierea faptelor relevante, a legăturii calitative dintre tranzacții și a cuantificării compensării. Documentația actuală ajută la minimizarea utilizării analizei retroactive. După cum s-a discutat în Capitolul III, poate apărea o tranzacție de compensare, de pildă, atunci când vânzătorul furnizează bunuri la un preț mai mic deoarece cumpărătorul furnizează servicii vânzătorului gratuit; în cazul în care se stabilește o redevență mai mare pentru a compensa un preț intenționat mai mic al bunurilor; și în cazul în care se încheie un acord de licență încrucișată fără redevențe cu privire la utilizarea proprietății industriale sau a know-how-ului tehnic.

5.21 Alte circumstanțe speciale ar putea implica strategia de management sau tipul de afacere. Exemple sunt circumstanțele în care contribuabilul acționează pentru a intra pe o piață nouă, pentru a crește cota pe o piață existentă, pentru a introduce noi produse pe o piață sau pentru a

evita creșterea concurenței.

5.22 Condițiile comerciale și de industrie generale care afectează contribuabilul pot fi și ele relevante. Informațiile relevante ar putea include informații care explică mediul de afaceri actual și schimbările prognozate ale acestuia și modul în care incidentele prognozate influențează industria contribuabilului, scara pieței, condițiile concurențiale, cadrul de reglementare, progresul tehnologic și piața valutară.

5.23 Informațiile despre funcțiile îndeplinite (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) pot fi utile pentru analiza funcțională care, în mod obișnuit, ar fi întreprinsă pentru a aplica principiul valorii de piață. Funcțiile includ producția, asamblarea, gestionarea achizițiilor și a materialelor, marketing, vânzarea cu ridicata (angro), controlul stocurilor, administrarea garanției, activități de publicitate și marketing, activități de transport și depozitare, condiții de împrumut și plată, instruire și personal.

5.24 Riscurile posibile asumate care sunt luate în considerare în analiza funcțională pot include riscuri de modificare a costului, prețului sau stocului, riscuri legate de succesul sau eșecul cercetării și dezvoltării, riscuri financiare, inclusiv modificarea cursului de schimb valutar și a dobânzilor, riscuri de creditare și termene de plată, riscuri pentru răspunderea de fabricație, riscul comercial legat de proprietatea asupra activelor sau facilităților.

5.25 Informațiile financiare pot fi utile și în cazul în care este necesară compararea profitului și pierderii între întreprinderile asociate cu care contribuabilul are tranzacții care se supun regulilor prețurilor de transfer. Aceste informații ar putea include documente care explică profitul și pierderea în măsura în care este necesar pentru a evalua adecvarea politicii de prețuri de transfer în cadrul unui grup de întreprinderi multinaționale. De asemenea, ar putea include documente privind cheltuielile suportate de întreprinderile asociate străine, cum ar fi cheltuielile de promovare a vânzărilor sau cheltuielile de publicitate.

5.26 Unele informații financiare relevante ar putea fi, de asemenea, în posesia întreprinderii asociate străine. Aceste informații ar putea include rapoarte privind costurile de producție, costurile de cercetare și dezvoltare și/sau cheltuielile generale și administrative.

5.27 De asemenea, documentele pot fi utile pentru a arăta procesul de negociere pentru determinarea sau revizuirea prețurilor în tranzacțiile controlate. Atunci când contribuabilii negociază stabilirea sau revizuirea unui preț cu întreprinderile asociate, pot fi utile documentele care prevăd profitul și cheltuielile administrative și de vânzare care vor fi suportate de filialele străine, cum ar fi cheltuielile cu personalul, amortizarea, marketingul, distribuția sau transportul și care explică modul în care sunt determinate prețurile de transfer; de exemplu, prin deducerea marjelor brute pentru filiale din prețurile de vânzare estimate către utilizatorii finali.

D. Rezumatul recomandărilor privind documentația

5.28 Contribuabilii ar trebui să depună eforturi rezonabile în momentul stabilirii prețurilor de transfer pentru a determina dacă acestea sunt adecvate în scopuri fiscale, în conformitate cu principiul valorii de piață. Administrațiile fiscale ar trebui să aibă dreptul de a obține documentația întocmită sau la care se face referire în acest proces ca mijloc de verificare a conformității cu principiul valorii de piață. Cu toate acestea, caracterul extins al acestui proces ar trebui determinată în conformitate cu aceleași principii de management prudential al afacerii care ar guverna procesul de evaluare a unei decizii comerciale cu un nivel similar de complexitate și importanță. În plus, necesitatea documentelor ar trebui să fie echilibrată de costuri și sarcini administrative, în special în cazul în care acest proces sugerează crearea unor documente care altfel nu ar fi pregătite sau la care nu s-ar face referire în absența considerentelor fiscale. Cerințele de documentare nu trebuie să impună contribuabililor costuri și sarcini disproporționate în raport cu circumstanțele. Cu toate acestea, contribuabilii ar trebui să recunoască faptul că practicile adecvate de păstrare a dovezilor și prezentarea voluntară a documentelor facilitează desfășurarea controalelor și soluționarea problemelor legate de prețurile de transfer care apar.

5.29 Atât administrațiile fiscale cât și contribuabilii ar trebui să se angajeze la un nivel mai mare de cooperare în abordarea problemelor legate de documentație pentru a evita cerințele excesive de documentare, oferind în același timp informații adecvate pentru a aplica în mod fiabil principiul valorii de piață. Contribuabilii ar trebui să vină cu informații relevante aflate în posesia lor, iar administrațiile fiscale ar trebui să recunoască faptul că se pot folosi de schimbul de articole informative în anumite cazuri, astfel încât contribuabilului să i se ceară mai puțin în contextul unei examinări. Comitetul pentru afaceri fiscale intenționează să studieze în continuare problema documentației pentru a elabora orientări suplimentare care ar putea fi oferite pentru a ajuta contribuabilii și administrațiile fiscale în acest domeniu.

Capitolul VI

Considerente speciale pentru immobilizările necorporale

A. Introducere

6.1 Acest capitol discută considerentele speciale care apar în încercarea de a stabili dacă în tranzacțiile dintre întreprinderile asociate care implică immobilizări necorporale termenii sau condițiile impuse reflectă că tranzacțiile s-au desfășurat în condițiile principiului valorii de piață. Se impune o atenție deosebită tranzacțiilor cu immobilizări necorporale deoarece acestea sunt adesea dificil de evaluat în scopuri fiscale. Capitolul discută aplicarea metodelor adecvate în conformitate cu principiul valorii de piață pentru stabilirea prețurilor de transfer pentru tranzacțiile care implică immobilizări necorporale utilizate în activități comerciale, inclusiv activități de marketing. De asemenea, discută dificultățile specifice care apar atunci când întreprinderile care desfășoară activități de marketing nu sunt proprietarii legali ai immobilizărilor necorporale aferente activității de marketing, cum ar fi mărcile comerciale și denumirile comerciale. Acordurile de contribuție la costuri între întreprinderile asociate pentru cheltuielile de cercetare și dezvoltare care pot duce la immobilizări necorporale sunt discutate în Capitolul VIII.

6.2 În sensul prezentului capitol, termenul „bun necorporal” include drepturile de utilizare a activelor industriale precum brevete, mărci comerciale, denumiri comerciale, desene sau modele. Acesta include, de asemenea, drepturile de proprietate literară și artistică, precum și proprietatea intelectuală, cum ar fi know-how-ul și secretele comerciale. Acest capitol se concentrează asupra drepturilor comerciale, adică a bunurilor necorporale asociate activităților comerciale, inclusiv activităților de marketing. Aceste immobilizări necorporale sunt active care pot avea o valoare considerabilă, chiar dacă este posibil să nu aibă valoare contabilă în bilanțul societății. De asemenea, pot exista riscuri considerabile asociate acestora (de exemplu, răspunderea contractuală sau pentru produse și daunele aduse mediului).

B. Imobilizări necorporale comerciale

B.1 Generalități

6.3 Imobilizările necorporale comerciale includ brevete, know-how, proiecte și modele care sunt utilizate pentru producerea unui bun sau furnizarea unui serviciu, precum și drepturi necorporale care sunt ele însele active comerciale transferate clienților sau utilizate în desfășurarea activității (de exemplu, software de calculator). Imobilizările necorporale aferente activității de marketing sunt un tip special de imobilizări necorporale comerciale cu o natură oarecum diferită, după cum se discută mai jos. Din motive de claritate, imobilizările necorporale comerciale, altele decât imobilizările necorporale aferente activității de marketing, sunt denumite imobilizări necorporale comerciale. Imobilizările necorporale comerciale sunt adesea create prin activități de cercetare și dezvoltare (C&D) riscante și costisitoare, iar dezvoltatorul încearcă, în general, să recupereze cheltuielile pentru aceste activități și să obțină o rentabilitate a acestora prin vânzări de produse, contracte de servicii sau acorduri de licență. Dezvoltatorul poate desfășura activitatea de cercetare în nume propriu, și anume, cu intenția de a deține proprietatea juridică și economică asupra oricărei imobilizări necorporale comerciale rezultate, în numele unuia sau mai multor membri ai grupului în cadrul unui acord de cercetare contractuală în cazul în care beneficiarul sau beneficiarii dețin proprietatea juridică și economică asupra imobilizării necorporale sau în numele propriu și al unuia sau mai multor membri ai grupului în cadrul unui acord în care membrii implicați sunt angajați într-o activitate comună și dețin proprietatea economică asupra imobilizării necorporale (discutat și în Capitolul VIII privind acordurile de contribuție la costuri). Acordarea reciprocă a licențelor (licențierea încrucișată) nu este neobișnuită și pot exista și alte acorduri mai complicate.

6.4 Imobilizările necorporale aferente activității de marketing includ mărci comerciale și denumiri comerciale care ajută la exploatarea comercială a unui produs sau serviciu, liste de clienți, canale de distribuție și nume, simboluri sau imagini unice care au o valoare promoțională importantă pentru produsul în cauză. Unele imobilizări necorporale aferente activității de marketing (de exemplu, mărci comerciale) pot fi protejate de legea țării în cauză și utilizate numai cu permisiunea proprietarului pentru produsul sau serviciile relevante. Valoarea imobilizărilor necorporale aferente activității de marketing depinde de mulți factori, inclusiv de reputația și credibilitatea denumirii comerciale sau a mărcii comerciale favorizate de calitatea bunurilor și serviciilor furnizate sub numele sau marca respectivă în trecut, gradul de control al calității și cercetarea și dezvoltarea continuă, distribuția și disponibilitatea bunurilor sau serviciilor comercializate, amploarea și succesul cheltuielilor promoționale suportate pentru a familiariza potențialii clienți cu

bunurile sau serviciile (în special cheltuielile de publicitate și marketing suportate pentru a dezvolta o rețea de relații de sprijin cu distribuitorii, agenții sau alte agenții de facilitare), valoarea pieței pentru care imobilizările necorporale comerciale vor asigura accesul, precum și natura oricărui drept creat asupra imobilizărilor necorporale în condițiile legii.

6.5 Proprietatea intelectuală, cum ar fi know-how-ul și secretele comerciale, pot fi imobilizări necorporale comerciale sau imobilizări necorporale aferente activității de marketing. Know-how-ul și secretele comerciale sunt informații sau cunoștințe brevetate care ajută sau îmbunătățesc o activitate comercială, dar care nu sunt înregistrate pentru protecție în modul unui brevet sau al unei mărci comerciale. Termenul de know-how este, probabil, un concept mai puțin precis. Alineatul 11 din Comentariul privind articolul 12 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE oferă următoarea definiție: „[Know-how-ul] corespunde, în general, informațiilor nedivulgate de natură industrială, comercială sau științifică care decurg din experiența anterioară, care au o aplicare practică în funcționarea unei întreprinderi și din divulgarea cărora poate fi derivat un beneficiu economic”. Astfel, know-how-ul poate include procese sau formule secrete sau alte informații secrete privind experiența industrială, comercială sau științifică care nu sunt acoperite de brevet. Orice divulgare a know-how-ului sau a unui secret comercial ar putea reduce substanțial valoarea proprietății. Know-how-ul și secretele comerciale joacă frecvent un rol semnificativ în activitățile comerciale ale grupurilor multinaționale de întreprinderi .

6.6 Ar trebui să se acorde o atenție deosebită pentru a determina dacă sau când există o imobilizare necorporală comercială sau aferentă activității de marketing. De exemplu, nu toate cheltuielile de cercetare și dezvoltare produc o imobilizare necorporală comercială de valoare și nu toate activitățile de marketing duc la crearea unei imobilizări necorporale aferente activității de marketing. Poate fi dificil să se evalueze gradul în care o anumită cheltuială produsă cu succes un activ comercial și să se calculeze efectul economic al activului respectiv pentru un anumit an.

6.7 De exemplu, activitățile de marketing pot cuprinde o gamă largă de activități comerciale precum cercetarea de piață, proiectarea sau planificarea de produse adecvate nevoilor pieței, strategii de vânzări, relații publice, vânzări, servicii și controlul calității. Este posibil ca unele dintre aceste activități să nu aibă un impact dincolo de anul în care sunt efectuate și, prin urmare, ar trebui tratate ca fiind cheltuieli curente mai degrabă decât cheltuieli capitalizabile. Alte activități pot avea atât efect pe termen scurt, cât și pe termen lung. Există probabilitatea ca tratamentul acestor activități să fie important într-o analiză funcțională efectuată pentru a stabili comparabilitatea în scopul stabilirii prețurilor de transfer. În unele cazuri, costurile activităților de marketing și, în ceea ce privește activitățile comerciale, cheltuielile de cercetare și dezvoltare, pot fi recuperate prin taxarea bunurilor și serviciilor asociate, în timp ce în alte cazuri este posibil să fi fost create bunuri

necorporale pentru care se percepe separat o redevență sau o combinație a celor două.

B.2 *Exemple: brevete și mărci comerciale*

6.8 Diferențele dintre imobilizările necorporale comerciale și cele aferente activității de marketing pot fi văzute într-o comparație a brevetelor și a mărcilor comerciale. Brevetele se referă în principal la producția de bunuri (care pot fi vândute sau utilizate în legătură cu prestarea de servicii), în timp ce mărcile comerciale sunt utilizate pentru promovarea vânzării de bunuri sau servicii. Un brevet conferă un drept exclusiv proprietarului său de a utiliza o anumită invenție pentru o perioadă limitată de timp. O marcă poate continua pe termen nelimitat; protecția acesteia va dispărea numai în circumstanțe speciale (renunțare voluntară, lipsa reînnoirii în timp util, anulare în urma unei hotărâri judecătorești etc.). O marcă comercială este un nume, un simbol sau o imagine unică pe care proprietarul sau licențiatul o poate utiliza pentru a identifica produse sau servicii speciale ale unui anumit producător sau distribuitor și, ca un corolar, pentru a interzice utilizarea acestora de către alte părți în scopuri similare, sub protecția dreptului intern și internațional. Mărcile comerciale pot conferi un statut de piață valoros bunurilor sau serviciilor la care sunt atașate, indiferent dacă aceste bunuri sau servicii sunt sau nu unice. Brevetele pot crea un monopol asupra anumitor produse sau servicii, în timp ce mărcile comerciale nu o fac, deoarece concurenții pot vinde aceleași produse sau produse similare, atâta timp cât utilizează semne distinctive diferite.

6.9 Brevetele sunt, de obicei, rezultatul unei cercetări și dezvoltări riscante și costisitoare, iar dezvoltatorul va încerca să-și recupereze costurile (și să obțină un profit) prin vânzarea produselor care fac obiectul brevetului, prin acordarea de licențe altor persoane pentru a utiliza invenția (adesea un produs sau un proces) sau prin vânzarea directă a brevetului. Crearea legală a unei mărci noi (sau a unei mărci nou introduse pe o anumită piață) nu este, de obicei, o chestiune costisitoare. În schimb, va fi foarte adesea o afacere costisitoare pentru a o face valoroasă și pentru a se asigura că valoarea este menținută (sau crescută). În mod obișnuit, vor fi necesare campanii publicitare intensive și costisitoare și alte activități de marketing, precum și cheltuieli pentru controlul calității produsului cu marcă comercială. Valoarea și orice modificări vor depinde într-o anumită măsură de cât de eficient este promovată marca pe piețele pe care este utilizată. Valoarea va depinde, de asemenea, de reputația proprietarului privind calitatea producției și prestării serviciilor și de cât de bine este păstrată această reputație. În anumite cazuri, valoarea pentru licențiator poate crește ca urmare a eforturilor și cheltuielilor depuse de licențiat. În unele cazuri, brevetele, datorită calității lor deosebite, pot avea, de asemenea, un efect de marketing foarte puternic similar cu cel al unei mărci comerciale pure, iar plățile pentru dreptul de a utiliza astfel de brevete pot fi privite în aceeași lumină ca și plățile pentru dreptul de a utiliza

o marcă comercială.

6.10 Mărcile comerciale pot fi stabilite pentru bunuri, fie pentru produse specifice, fie pentru o linie de produse. Acestea sunt probabil cele mai familiare la nivelul pieței de consum, dar este probabil să fie întâlnite în toate nivelurile pieței. Mărcile comerciale pot fi, de asemenea, achiziționate pentru servicii. Dreptul de proprietate asupra unei mărci comerciale ar fi în mod normal deținut de o singură persoană, de exemplu, o întreprindere independentă din punct de vedere juridic. O denumire comercială (adesea numele unei întreprinderi) poate avea aceeași forță de penetrare ca o marcă comercială și poate fi într-adevăr înregistrată într-o formă specifică ca marcă comercială. Numele anumitor întreprinderi multinaționale din industria farmaceutică sau electronică, de exemplu, au o valoare excelentă de promovare a vânzărilor și pot fi utilizate pentru comercializarea unei varietăți de bunuri sau servicii. Numele unor persoane bine-cunoscute, designeri, figuri sportive, actori, oameni care lucrează în industria spectacolului etc. pot fi, de asemenea, asociate cu nume comerciale și mărci comerciale și au fost adesea instrumente de marketing demare succes.

6.11 O marcă comercială poate fi vândută, licențiată sau transferată în alt mod de la o persoană la alta. În practică se încheie diferite tipuri de contracte de licență. Unui distribuitor i s-ar putea permite să utilizeze o marcă comercială fără un acord de licență în vânzarea produselor fabricate de proprietarul mărcii, dar licențierea mărcii comerciale a devenit, de asemenea, o practică obișnuită, în special în comerțul internațional. Astfel, titularul unei mărci comerciale poate acorda unei alte întreprinderi o licență de utilizare a mărcii comerciale pentru bunurile pe care le produce el însuși sau le cumpără din alte surse (sau de la licențiator, de exemplu, în cazul în care bunurile sau componentele sunt achiziționate generic într-o tranzacție separată fără o marcă comercială). Termenii și condițiile acordurilor de licență pot varia într-o măsură considerabilă.

6.12 Uneori este dificil să se facă o distincție clară între veniturile din imobilizările necorporale comerciale și cele aferente activității de marketing. De exemplu, în industriile orientate spre cercetare, marca și denumirea comercială sunt componente vitale în asigurarea unui venit suficient pentru a recompensa cercetările anterioare și pentru a întreprinde noi proiecte, în special deoarece brevetele sunt limitate în timp. Consolidarea încrederii în marcă și recunoașterea mărcii comerciale este, prin urmare, de o importanță vitală pentru a se asigura că produsul continuă să fie viabil din punct de vedere comercial după expirarea brevetului sau chiar în cazurile în care nu a fost dezvoltat niciun brevet. Consultați secțiunea D care descrie acordurile în condițiile principiului valorii de piață care implică imobilizări necorporale aferente activității de marketing.

C. Aplicarea principiului valorii de piață

C.1 Generalități

6.13 Îndrumările generale stabilite în Capitolele I, II și III pentru aplicarea principiului valorii de piață se referă în egală măsură la determinarea prețurilor de transfer între întreprinderile multinaționale asociate pentru bunurile necorporale. Cu toate acestea, acest principiu poate fi dificil de aplicat tranzacțiilor controlate care implică bunuri necorporale, deoarece o astfel de proprietate poate avea un caracter special care să complice căutarea de comparabile și, în unele cazuri, va face dificilă determinarea valorii la momentul tranzacției. În plus, din motive comerciale pe deplin legitime din cauza relației dintre ele, întreprinderile asociate ar putea uneori să structureze untransfer într-un mod pe care întreprinderile independente nu l-ar avea în vedere (a se vedea alineatele 1.11 și 1.64).

6.14 Stabilirea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață pentru bunurile necorporale trebuie să ia în considerare, în scopul comparabilității, atât perspectiva cedentului proprietății, cât și pe cea a cesionarului. Din perspectiva cedentului, principiul valorii de piață ar examina prețul la care o întreprindere independentă comparabilă ar fi dispusă să transfere proprietatea. Din perspectiva cesionarului, o întreprindere independentă comparabilă poate să fie sau nu pregătită să plătească un astfel de preț, în funcție de valoarea și utilitatea bunului necorporal pentru cesionar în activitatea sa. Cesionarul va fi, în general, pregătit să plătească această taxă de licență dacă beneficiul pe care se așteaptă în mod rezonabil să îl asigure din utilizarea imobilizărilor necorporale este satisfăcător, având în vedere alte opțiuni disponibile în mod realist. Având în vedere că licențiatul va trebui să efectueze investiții sau să suporte în alt mod cheltuieli pentru a utiliza licența, trebuie să se stabilească dacă o întreprindere independentă ar fi pregătită să plătească o taxă de licență cu suma dată, luând în considerare beneficiile preconizate din investițiile suplimentare și alte cheltuieli care ar putea fi suportate.

6.15 Această analiză este importantă pentru a se asigura că o întreprindere asociată nu este obligată să plătească o sumă pentru achiziționarea sau utilizarea imobilizărilor necorporale care se bazează pe cea mai mare sau cea mai productivă utilizare atunci când proprietatea are o utilitate mai limitată pentru întreprinderea asociată, având în vedere operațiunile sale comerciale și alte circumstanțe relevante. Într-un astfel de caz, utilitatea proprietății ar trebui luată în considerare la stabilirea comparabilității. Această discuție subliniază cât este de important să fie luate în considerare toate faptele și împrejurările atunci când se determină comparabilitatea tranzacțiilor.

C.2 Identificarea acordurilor încheiate pentru transferul de imobilizări necorporale

6.16 Condițiile de transfer al imobilizărilor necorporale pot fi cele ale unei vânzări directe a imobilizărilor necorporale sau, mai frecvent, o redevență în temeiul unui acord de licențiere pentru drepturi cu privire la imobilizările necorporale. O redevență ar fi, în mod obișnuit, o plată recurentă bazată pe producția, vânzările sau, în anumite circumstanțe rare, profiturile utilizatorului. Atunci când redevența se bazează pe producția sau vânzările licențiatului, rata poate varia în funcție de cifra de afaceri a licențiatului. Există, de asemenea, cazuri în care faptele și circumstanțe (de exemplu, desene sau modele noi, publicitate crescută a mărcii comerciale de către proprietar) ar putea duce la o revizuire a condițiilor de remunerare.

6.17 Contraprestația pentru utilizarea imobilizărilor necorporale poate fi inclusă în prețul perceput pentru vânzarea de bunuri atunci când, de exemplu, o întreprindere vinde produse nefinisate unei alte întreprinderi și, în același timp, pune la dispoziție experiența sa pentru prelucrarea ulterioară a acestor produse. Dacă s-ar putea presupune că prețul de transfer pentru bunuri include o taxă de licență și că, în consecință, orice plată suplimentară pentru redevențe ar trebui, în mod normal, să nu fie permisă de țara cumpărătorului, ar depinde foarte mult de circumstanțele fiecărei tranzacții și nu pare să existe niciun principiu general care să poată fi aplicat, cu excepția faptului că nu ar trebui să existe o dublă deducere pentru furnizarea de tehnologie. Prețul de transfer poate fi un preț la pachet, și anume, pentru marfă și pentru bunurile necorporale, caz în care, în funcție de fapte și circumstanțe, este posibil ca cumpărătorul să nu trebuiască să plătească o sumă suplimentară ca redevență pentru furnizarea de expertiză tehnică. Este posibil ca acest tip de tarifare la pachet să trebuiască defalcat pentru a calcula o redevență separată în condițiile principiului valorii de piață în țările care impun impozite cu reținere la sursă pentru redevențe.

6.18 În unele cazuri, bunurile necorporale vor fi grupate într-un contract colectiv, inclusiv drepturi la brevete, mărci comerciale, secrete comerciale și know-how. De exemplu, o întreprindere poate acorda o licență pentru toate proprietățile industriale și intelectuale pe care le deține. Este posibil ca părțile la acordul global să trebuiască să fie luate în considerare separat pentru a verifica caracterul valorii de piață al transferului (a se vedea alineatul 3.11). De asemenea, este important să se țină seama de valoarea serviciilor precum asistența tehnică și instruirea angajaților pe care dezvoltatorul le poate oferi în legătură cu transferul. În mod similar, beneficiile oferite de către licențiat licențiatorului prin îmbunătățirea produselor sau proceselor pot fi luate în considerare. Aceste servicii trebuie evaluate prin aplicarea principiului valorii de piață, luând în considerare considerentele speciale pentru servicii descrise în Capitolul VII. În acest sens, poate fi important să se facă distincția între diferitele mijloace de punere la dispoziție a know-how-ului. Îndrumările cu privire la aceste aspecte sunt furnizate de alineatele 11-11.6 din Comentariul

privind Articolul 12 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE.

6.19 Un contract de know-how și un contract de prestări servicii pot fi tratate diferit într-o anumită țară în conformitate cu legislația fiscală internă sau cu convențiile fiscale pe care aceasta le-a încheiat cu alte țări. Această problemă este una căreia i se va acorda o atenție suplimentară din partea Grupului de lucru nr. 1 privind dubla impunere și întrebările conexe. De exemplu, dacă se percepe sau nu un impozit reținut la sursă pentru plățile efectuate către nerezidenți poate depinde de modul în care este privit contractul. Dacă plata este considerată taxă de servicii, de obicei nu este impozitată în țara de origine, cu excepția cazului în care întreprinderea destinatară își desfășoară activitatea în țara respectivă printr-un sediu permanent situat în aceasta iar onorariul este atribuit sediului permanent. Pe de altă parte, redevențele plătite pentru utilizarea imobilizărilor necorporale fac subiectul impozitului reținut la sursă în unele țări.

C.3 Calculul contraprestației în condițiile principiului valorii de piață

6.20 În aplicarea principiului valorii de piață tranzacțiilor controlate care implică bunuri necorporale, ar trebui luați în considerare anumiți factori speciali relevanți pentru comparabilitatea dintre tranzacțiile controlate și cele necontrolate. Acești factori includ beneficiile preconizate din imobilizarea necorporală (eventual determinate printr-un calcul al valorii actualizate nete). Alți factori includ: orice limitări ale zonei geografice în care pot fi exercitate drepturile; restricții la export asupra bunurilor produse în virtutea oricărui drepturi transferate; caracterul exclusiv sau neexclusiv al oricărui drepturi transferate; investiția de capital (pentru a construi noi fabrici sau pentru a cumpăra mașini speciale), cheltuielile de pornire și lucrările de dezvoltare necesare pe piață; posibilitatea de sub-licențiere, rețeaua de distribuție a licențiatului și dacă licențiatul are dreptul de a participa la dezvoltările ulterioare ale proprietății de către licențiator.

6.21 Atunci când imobilizarea necorporală implicată este un brevet, analiza comparabilității ar trebui să ia în considerare și natura brevetului (de exemplu, brevetul de produs sau de proces) și gradul și durata protecției acordate în temeiul legilor privind brevetele din țările relevante, ținând cont de faptul că noile brevete pot fi dezvoltate rapid pe baza celor vechi, astfel încât protecția eficientă a bunului necorporal să poată fi prelungită considerabil. Nu numai durata protecției juridice, ci și durata perioadei în care brevetele sunt susceptibile de a-și menține valoarea economică este importantă. Un brevet „revoluționar”, complet nou și distinctiv poate face ca brevetele existente să fie învechite rapid și va impune un preț mai mare decât unul conceput fie pentru a îmbunătăți un proces deja reglementat de un brevet existent, fie pentru unul pentru care sunt disponibili înlocuitori.

6.22 Alți factori pentru brevete includ procesul de producție pentru care este utilizată proprietatea și valoarea cu care procesul contribuie la produsul

final. De exemplu, în cazul în care o invenție brevetată acoperă doar o singură componentă a unui dispozitiv, ar putea fi nepotrivit să se calculeze redevența pentru invenție prin referire la prețul de vânzare pentru produsul complet. Într-un astfel de caz, o redevență bazată pe un procent din prețul de vânzare ar trebui să țină cont de valoarea relativă a componentei față de celelalte componente ale produsului. De asemenea, în analiza funcțiilor îndeplinite (inclusiv activele utilizate și riscurile asumate) pentru tranzacțiile care implică imobilizărilor necorporale, riscurile avute în vedere ar trebui să includă răspunderea pentru produse și mediul înconjurător, care au devenit din ce în ce mai importante.

6.23 La stabilirea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață în cazul unei vânzări sau licențe de bunuri necorporale, este posibil să se utilizeze metoda CUP în cazul în care același proprietar a transferat sau a licențiat active necorporale comparabile în circumstanțe comparabile către întreprinderi independente. Valoarea contraprestației percepute în tranzacții comparabile între întreprinderi multinaționale independente din aceeași industrie poate fi, de asemenea, un ghid, în cazul în care aceste informații sunt disponibile și o serie de prețuri pot fi adecvate. Ofertele către părți independente sau ofertele realeale licențiaților concurenți pot fi, de asemenea, luate în considerare. În cazul în care întreprinderea asociată sublicențiază proprietatea unor părți independente, este posibil, de asemenea, să se utilizeze o anumită formă a metodei prețului de revânzare pentru a analiza termenii tranzacției controlate.

6.24 În vânzarea de bunuri care încorporează bunuri necorporale, poate fi posibilă, de asemenea, utilizarea metodei CUP sau a prețului de revânzare în conformitate cu principiile din Capitolul II. Atunci când sunt implicate imobilizări necorporale aferente activității de marketing (de exemplu, o marcă comercială), analiza comparabilității ar trebui să ia în considerare valoarea adăugată de marca comercială, luând în considerare acceptabilitatea consumatorilor, semnificația geografică, cotele de piață, volumul vânzărilor și alți factori relevanți. Atunci când sunt implicate imobilizări necorporale comerciale, analiza comparabilității ar trebui, în plus, să ia în considerare valoarea care poate fi atribuită acestor active necorporale (active necorporale protejate prin brevet sau exclusiv în alt mod) și importanța funcțiilor de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare.

6.25 De exemplu, este posibil ca un pantof sport de marcă transferat într-o tranzacție controlată să fie comparabil cu un pantof sport transferat subo altă marcă într-o tranzacție necontrolată atât în ceea ce privește calitatea și specificațiile pantofului în sine, cât și în ceea ce privește acceptabilitatea consumatorului și alte caracteristici ale numelui mărcii pe piața respectivă. În cazul în care o astfel de comparație nu este posibilă, se poate găsi și un ajutor, dacă există dovezi adecvate, prin compararea volumului vânzărilor și a prețurilor facturabile și a profiturilor realizate pentru mărfurile de marcă cu cele pentru mărfuri similare care nu poartă marca. Prin urmare, este posibil să

se utilizeze vânzările de produse fără marcă ca tranzacții comparabile cu vânzările de produse de marcă care sunt altfel comparabile, dar numai în măsura în care se pot face ajustări pentru a ține cont de orice valoare adăugată de marca comercială. De exemplu, pantoful sport de marcă „A” poate fi comparabil cu un pantof fără marcă în toate privințele (după ajustări), cu excepția numelui mărcii în sine. Într-un astfel de caz, prima atribuibilă mărcii ar putea fi determinată prin compararea unui pantof fără marcă cu caracteristici diferite, transferat într-o tranzacție necontrolată, cu echivalentul său de marcă, de asemenea transferat într-o tranzacție necontrolată. Apoi, este posibil să se utilizeze aceste informații ca ajutor în determinarea prețului pantofului de marcă „A”, deși pot fi necesare ajustări pentru efectul diferenței de caracteristici asupra valorii mărcii. Cu toate acestea, ajustările pot fi deosebit de dificile în cazul în care un produs cu marcă comercială are o poziție dominantă pe piață, astfel încât produsul generic este, în esență, comercializat pe o piață diferită, în special în cazul în care sunt implicate produse sofisticate.

6.26 În cazurile care implică bunuri necorporale de mare valoare, poate fi dificil să se găsească tranzacții necontrolate comparabile. Prin urmare, poate fi dificil să se aplice metodele tradiționale bazate pe analiza tranzacției și metoda tranzacționale a marjei nete, în special în cazul în care ambele părți la tranzacție dețin immobilizări necorporale de valoare sau active unice utilizate în tranzacție care disting tranzacția de cea a potențialilor concurenți. În astfel de cazuri, metoda împărțirii profitului poate fi relevantă, deși pot exista probleme practice în aplicarea acesteia.

6.27 Pentru a evalua dacă condițiile unei tranzacții care implică bunuri necorporale reflectă tranzacțiile în condițiile principiului valorii de piață, valoarea, natura și incidența costurilor suportate pentru dezvoltarea sau menținerea activelor necorporale ar putea fi examinate în calitate de ajutor pentru a determina comparabilitatea sau, eventual, valoarea relativă a contribuțiilor fiecărei părți, în special în cazul în care se utilizează o metodă de împărțire a profitului. Cu toate acestea, nu există o legătură necesară între costuri și valoare. În special, valoarea reală de piață a immobilizărilor necorporale nu este adesea măsurabilă în raport cu costurile implicate în dezvoltarea și întreținerea proprietății. Unul dintre motive este că immobilizările necorporale precum brevetele și know-how-ul pot fi rezultatul cercetării și dezvoltării de lungă durată și costisitoare. Dimensiunea reală a bugetelor de cercetare și dezvoltare depinde de o varietate de factori, inclusiv de politica concurențelor sau a potențialilor concurenți, de rentabilitatea preconizată a activității de cercetare și de tendința profiturilor sau de considerente bazate pe o anumită relație cu cifra de afaceri sau de o evaluare a randamentului activității de cercetare și dezvoltare din trecut ca bază pentru stabilirea nivelurilor viitoare de cheltuieli. Se poate urmări ca bugetele de cercetare și dezvoltare să fie acoperite de vânzările de produse, chiar dacă produsele în cauză pot să nu fie un rezultat direct sau chiar indirect al cercetării și dezvoltării. Un alt motiv este că immobilizările necorporale pot necesita un

control continuu al cercetării și dezvoltării și al calității de pe urma cărora poate beneficia o gamă de produse.

C.4 Determinarea prețului în condițiile principiului valorii de piață atunci când evaluarea este extrem de incertă la momentul tranzacției⁶

6.28 După cum s-a menționat la începutul acestei secțiuni, imobilizările necorporale pot avea un caracter special care complică obținerea elementelor comparabile și, în unele cazuri, face dificilă determinarea valorii la momentul unei tranzacții controlate care implică imobilizări necorporale. Atunci când evaluarea imobilizărilor necorporale la momentul tranzacției este extrem de incertă, se pune întrebarea cum ar trebui determinată stabilirea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață. Problema ar trebui rezolvată atât de contribuabili cât și de administrațiile fiscale, prin referire la ceea ce ar fi făcut întreprinderile independente în circumstanțe comparabile pentru a ține cont de incertitudinea evaluării în stabilirea prețurilor tranzacției.

6.29 În funcție de fapte și circumstanțe, există o varietate de pași pe care întreprinderile independente i-ar putea întreprinde pentru a face față unei incertitudini sporite în evaluare atunci când stabilesc prețurile unei tranzacții. Una dintre posibilități este de a utiliza beneficiile anticipate (luând în considerare toți factorii economici relevanți) ca mijloc de stabilire a prețurilor la începutul tranzacției. La determinarea beneficiilor anticipate, întreprinderile independente ar lua în considerare măsura în care evoluțiile ulterioare sunt fezabile și previzibile. În unele cazuri, întreprinderile independente ar putea considera că proiecțiile beneficiilor anticipate sunt suficient de fiabile pentru a stabili prețul tranzacției de la început pe baza acestor proiecții, fără a rezervdreptul de a face ajustări viitoare.

⁶ Un exemplu care ilustrează aplicarea principiului valorii de piață la imobilizările necorporale cu o evaluare extrem de incertă se găsește în anexa la Capitolul VI.

6.30 În alte cazuri, întreprinderile independente ar putea să nu considere căstabilirea prețurilor numai pe baza beneficiilor anticipate oferă o protecție adecvată împotriva riscurilor prezentate de incertitudinea ridicată în evaluarea imobilizării necorporale. În astfel de cazuri, întreprinderile independente ar putea adopta acorduri pe termen scurt sau ar putea include clauze de ajustare a prețurilor în termenii acordului, pentru a se proteja împotriva evoluțiilor ulterioare care ar putea să nu fie previzibile. De exemplu, o rată a redevenței ar putea fi setată să crească pe măsură ce vânzările licențiatului cresc.

6.31 De asemenea, întreprinderile independente pot decide să suporte riscul unor evoluții ulterioare imprevizibile într-o anumită măsură, însă cu înțelegerea comună a faptului că evoluțiile majore neprevăzute care schimbă ipotezele fundamentale pe baza cărora a fost determinată stabilirea prețurilor ar duce la renegocierea acordurilor de stabilire a prețurilor de comun acord între părți. De exemplu, o astfel de renegociere ar putea avea loc în condițiile principiului valorii de piață dacă rata redevențelor pe baza vânzărilor pentru un medicament brevetat s-a dovedit a fi extrem de mare din cauza unei dezvoltări neașteptate a unui tratament alternativ cu costuri reduse. Redevența exagerat de mare ar putea elimina stimulentele licențiatului de a produce medicamentul, caz în care acordul ar putea fi renegociat (deși dacă acest lucru s-ar întâmpla de fapt ar depinde de toate faptele și circumstanțele).

6.32 Atunci când administrațiile fiscale evaluează prețul unei tranzacții controlate care implică imobilizări necorporale, în cazul în care evaluarea este extrem de incertă la început, ar trebui urmate acordurile care ar fi fost făcute în circumstanțe comparabile de către întreprinderi independente. Astfel, dacă o întreprindere multinațională independentă a fixat prețurile pe baza unei anumite proiecții, aceeași abordare ar trebui utilizată de administrația fiscală în evaluarea prețurilor. Într-un astfel de caz, administrația fiscală ar putea, de exemplu, să cerceteze dacă întreprinderile multinaționale asociate au realizat proiecții adecvate, luând în considerare toate evoluțiile previzibile în mod rezonabil, fără a proceda la evaluarea retroactivă.

6.33 Este recunoscut faptul că o administrație fiscală poate considera că este dificil, în special în cazul unui contribuabil necooperant, să stabilească ce profituri erau previzibile în mod rezonabil la momentul încheierii tranzacției. De exemplu, un astfel de contribuabil, într-un stadiu incipient, poate transfera imobilizări necorporale către un afiliat, poate stabili o redevență care nu reflectă valoarea demonstrată ulterior a imobilizărilor necorporale în scopuri fiscale sau în alte scopuri și, ulterior, poate explica faptul că la momentul transferului nu a putut prezice succesul ulterior al produsului. Într-un astfel de caz, evoluțiile ulterioare ar putea determina o administrație fiscală să întrebe ce ar fi făcut întreprinderile independente pe baza informațiilor disponibile în mod rezonabil la momentul tranzacției. În special, ar trebui să se analizeze în ce măsură întreprinderile asociate au intenționat și au făcut proiecții pe care întreprinderile independente le-ar fi considerat adecvate, luând în considerare evoluțiile previzibile în mod rezonabil și având în vedere riscul unor evoluții

imprevizibile și în ce măsură întreprinderile independente ar fi insistat asupra unor protecții suplimentare împotriva riscului de incertitudine ridicată în evaluare.

6.34 În cazul în care întreprinderile independente ar fi insistat asupra unei clauze de ajustare a prețurilor în circumstanțe comparabile, administrației fiscale ar trebui să i se permită să stabilească prețurile pe baza unei astfel de clauze. În mod similar, dacă întreprinderile independente ar fi considerat evoluțiile ulterioare imprevizibile atât de importante încât apariția lor ar fi condus la o renegociere prospectivă a prețurilor unei tranzacții, astfel de evoluții ar trebui să conducă, de asemenea, la o modificare a prețurilor unei tranzacții controlate comparabile între întreprinderile asociate.

6.35 Este recunoscut faptul că este posibil ca administrațiile fiscale să nu poată efectua un audit al declarației unui contribuabil decât după câțiva ani de la depunerea acesteia. Într-un astfel de caz, o administrație fiscală ar avea dreptul să ajusteze valoarea prețului pentru toate exercițiile care precedă momentul la care are loc auditul, pe baza informațiilor pe care întreprinderile independente le-ar fi utilizat în circumstanțe comparabile pentru a stabili prețurile.

D. Activități de marketing întreprinse de întreprinderi care nu dețin mărci comerciale sau denumiri comerciale

6.36 Problemele dificile legate de prețurile de transfer pot apărea atunci când activitățile de marketing sunt întreprinse de întreprinderi care nu dețin mărcile comerciale sau denumirile comerciale pe care le promovează (cum ar fi un distribuitor de bunuri de marcă). Într-un astfel de caz, este necesar să se determine modul în care agentul economic care desfășoară activitatea de marketing ar trebui să fie compensat pentru aceste activități. Problema este dacă agentul economic care desfășoară activitatea de marketing ar trebui să fie compensat ca furnizor de servicii, și anume, pentru furnizarea de servicii promoționale sau dacă există cazuri în care agentul economic care desfășoară activitatea de marketing are dreptul să primească o parte din procentul de rentabilitate suplimentar care poate fi atribuit imobilizărilor necorporale aferente activității de marketing. O întrebare conexă este modul în care poate fi identificat procentul de rentabilitate atribuibil imobilizărilor necorporale aferente activității de marketing.

6.37 În ceea ce privește primul aspect – dacă agentul economic care desfășoară activitatea de marketing are dreptul la o remunerare suplimentară din imobilizările necorporale aferente activității de marketing, peste un randament obișnuit al activităților de marketing - analiza necesită o evaluare a obligațiilor și drepturile pe care le implică acordul dintre părți. Adesea, venitul din activitățile de marketing va fi suficient și adecvat. Un caz relativ clar este acela în care

un distribuitor acționează doar ca agent, proprietarul imobilizării necorporale aferente activității de marketing rambursându-i cheltuielile de promovare. În acest caz, distribuitorul ar avea dreptul la o remunerație conform activității sale în calitate de agent și nu va putea beneficia de o fracție din veniturile atribuibile imobilizărilor necorporale aferente activității de marketing.

6.38 În cazul în care distribuitorul suportă efectiv costul activităților sale de marketing (și anume, nu există niciun acord ca proprietarul să ramburseze cheltuielile), problema este măsura în care distribuitorul este capabil să împartă beneficiile potențiale din aceste activități. În general, în tranzacțiile în condițiile principiului valorii de piață, capacitatea unei părți care nu este proprietarul legal al unei imobilizări necorporale aferente activității de marketing de a obține beneficiile viitoare ale activităților de marketing care cresc valoarea acelei imobilizări necorporale va depinde în principal de fondul drepturilor acelei părți. De exemplu, un distribuitor poate avea capacitatea de a obține beneficii din investițiile sale în dezvoltarea valorii unei mărci comerciale dincifra sa de afaceri și cota sa de piață în cazul în care are un contract pe termenlung de drepturi exclusive de distribuție pentru produsul de marcă comercială. În astfel de cazuri, participarea distribuitorului la profiturile provenite ar trebui să fie determinată pe baza a ceea ce ar obține un distribuitor independent în circumstanțe comparabile. În unele cazuri, un distribuitor poate suporta cheltuieli exorbitante de marketing în raport cu cele pe care le-ar putea suporta un distribuitor independent cu drepturi similare în beneficiul propriilor activități de distribuție. Într-un astfel de caz, un distribuitor independent ar putea obține un profit suplimentar de la proprietarul mărcii, poate printr-o scădere a prețului de achiziție al produsului sau printr-o reducere a ratei redevenței.

6.39 Cealaltă întrebare este cum poate fi identificat venitul atribuibil activităților de marketing. O imobilizare necorporală aferentă activității de marketing poate obține valoare ca urmare a cheltuielilor publicitare și a altor cheltuieli promoționale care pot fi importante pentru menținerea valorii mărcii comerciale. Cu toate acestea, poate fi dificil să se determine în ce măsură au contribuit aceste cheltuieli la succesul unui produs. De exemplu, poate fi dificil să se determine ce cheltuieli de publicitate și marketing au contribuit la producție sau venituri și în ce măsură. De asemenea, este posibil ca o marcă nouă sau una nou introdusă pe o anumită piață să nu aibă nicio valoare sau să aibă o valoare mică pe piața respectivă, iar valoarea acesteia să se schimbe de-a lungul anilor, din motive de creștere sau scădere a notorietății. O cotă de piață dominantă poate fi atribuită, într-o anumită măsură, eforturilor de marketing ale unui distribuitor. Valoarea și orice modificări vor depinde într-o anumită măsură de cât de eficient este promovată marca pe piața respectivă. Mai important - în multe cazuri, veniturile mai mari obținute din vânzarea produselor cu marcă comercială se pot datora atât caracteristicilor unice ale produsului, cât și calității sale ridicate, precum și succesului publicității și al

altor cheltuieli promoționale. Conduita reală a părților pe o perioadă de mai mulți ani ar trebui să aibă o pondere semnificativă în evaluarea rentabilității atribuibile activităților de marketing. A se vedea punctele 3.75-3.79 (date pe mai mulți ani).

Capitolul VII

Considerente speciale privind serviciile intragrup

A. Introducere

7.1 Acest capitol discută problemele care apar atunci când se determină, în scopul stabilirii prețurilor de transfer, dacă serviciile au fost furnizate de un membru al unui grup de întreprinderi multinaționale altor membri ai aceluiași grup și, în caz afirmativ, pentru a determina prețurile în condițiile principiului valorii de piață aplicabile pentru acele servicii intragrup. Capitolul nu abordează decât în mod excepțional cazul în care serviciile au fost furnizate într-un acord de contribuție la costuri și, în caz afirmativ, dacă prețurile au fost stabilite în condițiile principiului valorii de piață, și anume, în cazul în care membrii unui grup de întreprinderi multinaționale achiziționează, produc sau furnizează în comun bunuri, servicii și/sau imobilizări necorporale, și alocă aceste costuri membrilor care participă la acord. Acordurile de contribuție la costuri fac obiectul Capitolului VIII.

7.2 Aproape fiecare grup de întreprinderi multinaționale trebuie să asigure o gamă largă de servicii disponibile membrilor săi, în special servicii administrative, tehnice, financiare și comerciale. Aceste servicii pot include funcții de management, coordonare și control pentru întregul grup. Costul furnizării acestor servicii poate fi suportat inițial de către societatea-mamă, de către un membru al grupului special desemnat („un centru de servicii de grup”) sau de către un alt membru al grupului. O întreprindere independentă care are nevoie de un serviciu poate achiziționa serviciile de la un furnizor de servicii care este specializat în acel tip de serviciu sau poate presta serviciul pentru sine (și anume, intern). În mod similar, un membru al unui grup de întreprinderi multinaționale care are nevoie de un serviciu îl poate achiziționa direct sau indirect de la întreprinderi independente sau de la una sau mai multe întreprinderi asociate din același grup de întreprinderi multinaționale (și anume, intragrup) sau poate presta serviciul pentru sine. Serviciile intragrup includ deseori serviciile care sunt de obicei disponibile extern de la întreprinderi independente (cum ar fi serviciile juridice și contabile), în plus față de cele care sunt efectuate în mod obișnuit pe plan

intern (de exemplu, de către o întreprindere pentru sine, cum ar fi auditul central, consilierea financiară sau instruirea personalului).

7.3 Acordurile intra-grup de asigurare a unor servicii sunt uneori legate de acorduri prin care se transferă bunuri sau necorporale (sau se acordă licențe pentru acestea din urmă). În unele cazuri, cum ar fi contractele de know-how ce conțin o componentă de servicii, poate fi foarte dificil să se determine unde se află cu exactitate linia de demarcație între transferul necorporalelor sau al drepturilor asupra necorporalelor și prestarea de servicii. Serviciile auxiliare sunt frecvent asociate cu transferul de tehnologie. Prin urmare, poate fi necesar să se ia în considerare principiile de agregare și segregare a tranzacțiilor din Capitolul III în cazul în care este implicat un transfer mixt de servicii și bunuri.

7.4 Activitățile de servicii intragrup pot varia considerabil în rândul grupurilor multinaționale de întreprinderi, la fel ca și măsura în care aceste activități oferă un beneficiu sau un beneficiu preconizat unuia sau mai multor membri ai grupului. Fiecare caz depinde de propriile fapte și circumstanțe și de acordurile din cadrul grupului. De exemplu, într-un grup descentralizat, societatea-mamă își poate limita activitatea intragrup la monitorizarea investițiilor sale în filialele sale în calitate de acționar. În schimb, într-un grup centralizat sau integrat, consiliul de administrație și conducerea superioară a societății-mamă pot lua toate deciziile importante cu privire la afacerile filialelor sale, iar societatea-mamă poate îndeplini toate funcțiile de marketing, instruire și trezorerie.

B. Aspecte principale

7.5 Există două aspecte în analiza prețurilor de transfer pentru serviciile intragrup. Unul dintre aspecte este dacă serviciile intragrup au fost, de fapt, furnizate. Cealaltă problemă este ceea ce ar trebui să fie onorariul intragrup perceput pentru astfel de servicii în scopuri fiscale în conformitate cu principiul valorii de piață. Fiecare dintre aceste aspecte este discutat mai jos.

B.1 Identificarea prestării serviciilor intragrup

7.6 În conformitate cu principiul valorii de piață, întrebarea dacă un serviciu intragrup a fost prestat atunci când o activitate este efectuată pentru unul sau mai mulți membri ai grupului de către un alt membru al grupului ar trebui să depindă de faptul dacă activitatea oferă unui membru al grupului respectiv o valoare economică sau comercială pentru a-și consolida poziția comercială. Acest lucru poate fi determinat analizând dacă o întreprindere independentă în circumstanțe comparabile ar fi fost dispusă să plătească pentru activitate dacă ar fi fost efectuată pentru aceasta de către o întreprindere independentă sau ar fi efectuat activitatea pentru sine. În cazul în care activitatea nu este una pentru care întreprinderea independentă ar fi fost dispusă să plătească sau să efectueze pentru ea însăși, activitatea nu ar trebui,

în mod normal, să fie considerată un serviciu intragrup în conformitate cu principiul valorii de piață.

7.7 Analiza descrisă mai sus depinde destul de clar de faptele și circumstanțele reale și nu este posibil în mod abstract să se prezinte categoric activitățile care constituie sau nu constituie prestarea de servicii intragrup. Cu toate acestea, pot fi oferite unele îndrumări pentru a elucida modul în care analiza ar fi aplicată pentru unele tipuri comune de activități întreprinse în grupurile de întreprinderi multinaționale.

7.8 Unele servicii intragrup sunt efectuate de un membru al unui grup de întreprinderi multinaționale pentru a satisface o nevoie identificată a unuia sau mai multor membri specifici ai grupului. Într-un astfel de caz, este relativ simplu să se determine dacă a fost furnizat un serviciu. În mod obișnuit, o întreprindere independentă în circumstanțe comparabile ar fi satisfăcut nevoia identificată fie prin desfășurarea activității la nivel intern, fie prin efectuarea activității de către un terț. Astfel, într-un astfel de caz, s-ar constata, în mod normal, existența unui serviciu intragrup. De exemplu, faptul că o întreprindere asociată repară echipamentele utilizate pentru o altă întreprindere membră a grupului de întreprinderi multinaționale în cadrul activităților sale de producție constituie, în mod normal, un serviciu intragrup.

7.9 O analiză mai complexă este necesară în cazul în care o întreprindere asociată desfășoară activități pentru mai mulți membri ai grupului sau pentrugrup ca întreg. Într-o gamă restrânsă de astfel de cazuri, o activitate intragrup poate fi efectuată pentru membrii grupului, chiar dacă acei membri ai grupului au nevoie de activitate (și nu ar fi dispuși să plătească pentru aceasta dacă ar fi întreprinderi independente). O astfel de activitate ar fi o activitate pe care un membru al grupului (de regulă întreprinderea -mamă sau un holding regional al întreprinderii) o realizează numai datorită participațiilor pe care le deține în unul sau mai mulți membri ai grupului, altfel spus în calitate sa de acționar. Acest tip de activitate nu ar justifica plata costurilor de către întreprinderile beneficiare. Aceasta poate fi denumită „activitate a acționarilor”, care se distinge de termenul mai amplu „activitatea conducerii” utilizat în Raportul din 1979. Activitățile conducerii au acoperit o serie de activități ale unui acționar care pot include furnizarea de servicii altor membri ai grupului, de exemplu servicii care ar fi furnizate de un centru de coordonare. Aceste din urmă tipuri de activități, care nu sunt activități ale acționarului, ar putea include servicii detaliate de planificare pentru anumite operațiuni, gestionarea situațiilor de urgență sau consultanță tehnică (depanare) sau, în unele cazuri, asistență în administrarea zilnică.

7.10 Următoarele exemple (care au fost descrise în Raportul din 1984) sunt considerate activități ale acționarilor, în conformitate cu standardul prevăzut la punctul 7.6:

- a) Costurile activităților legate de structura juridică a societății-mamă per se, cum ar fi adunările acționarilor societății-mamă, emiterea de acțiuni în societatea-mamă și costurile consiliului de supraveghere;
- b) Costuri legate de cerințele de raportare ale societății-mamă, inclusiv consolidarea rapoartelor;
- c) Costurile strângerii de fonduri pentru achiziția participațiilor sale.

În schimb, dacă, de exemplu, o societate-mamă strânge fonduri în numele unui alt membru al grupului care le utilizează pentru a achiziționa o nouă societate, s-ar considera că societatea-mamă furnizează, în general, un serviciu unui membru al grupului. Raportul din 1984 menționează, de asemenea, „costurile activităților de conducere și control (monitorizare) legate de gestionarea și protecția investiției ca atare în participații”. Dacă aceste activități se încadrează în definiția activităților acționarilor, așa cum sunt definite în prezentul Ghid OCDE, se va determina în funcție de faptul dacă, în circumstanțe comparabile, activitatea este una pe care o întreprindere independentă ar fi fost dispusă să o plătească sau să o desfășoare pentru sine.

7.11 În general, activitățile întreprinse de un membru al grupului care doar dublează un serviciu pe care un alt membru al grupului îl efectuează pentru el însuși sau care este efectuat pentru un astfel de alt membru al grupului de către o terță parte, nu reprezintă servicii intragrup. O excepție poate fi cazul în care duplicarea serviciilor este doar temporară, de exemplu, în cazul în care un grup de întreprinderi multinaționale se restructurează pentru a-și centraliza funcțiile de conducere. O altă excepție ar fi în cazul în care duplicarea este întreprinsă pentru a reduce riscul unei decizii comerciale eronate (de exemplu, prin obținerea unei a doua opinii juridice cu privire la un subiect).

7.12 Există unele cazuri în care un serviciu intragrup efectuat de un membru al grupului, cum ar fi un acționar sau un centru de coordonare, se referă numai la unii membri ai grupului, dar, întâmplător, oferă beneficii și altor membri ai grupului. Exemple ar putea fi analizarea întrebării dacă să se restructureze grupul, să se achiziționeze noi membri sau să se desființeze o divizie. Aceste activități ar putea constitui servicii intragrup pentru anumiți membri ai grupului implicați, de exemplu acei membri care vor face achiziția sau vor desființa una dintre diviziile lor, dar pot produce și beneficii economice pentru alți membri ai grupului care nu sunt implicați în obiectul deciziei prin creșterea eficienței, a economiilor de scară sau a altor sinergii.

Beneficiile incidentale nu ar determina, în mod normal, ca acești alți membri ai grupului să fie tratați ca primind un serviciu intragrup, deoarece activitățile care produc beneficiile nu ar fi cele pentru care o întreprindere independentă ar fi în mod normal dispusă să plătească.

7.13 În mod similar, nu se va considera că o întreprindere asociată primește un serviciu intragrup atunci când obține beneficii incidentale care pot fi atribuite exclusiv faptului că face parte dintr-o entitate mai mare și nu unei activități specifice care se desfășoară. De exemplu, nu există prestarea unui serviciu în cazul în care o întreprindere asociată, numai din cauza afilierei sale, are un rating de credit mai mare decât dacă ar fi neafiliată, dar ar exista, de obicei, un serviciu intragrup în cazul în care ratingul de credit mai mare s-ar datora unei garanții oferite de un alt membru al grupului sau în cazul în care întreprinderea a beneficiat de notorietatea grupului care rezultă din campaniile globale de marketing și relații publice. În acest sens, asocierea pasivă ar trebui să se distingă de promovarea activă a atributelor grupului multinațional de întreprinderi care exercită o incidență pozitivă asupra profitul potențial al anumitor membri ai grupului. Fiecare caz trebuie să fie determinat în funcție de faptele și circumstanțele proprii.

7.14 Alte activități care se pot referi la grup în ansamblu sunt cele centralizate în societatea-mamă sau într-un centru de servicii de grup (cum ar fi o societate cu sediul central regional) și puse la dispoziția grupului (sau a mai multor membri ai acestuia). Activitățile care sunt centralizate depind de tipul de activitate și de structura organizatorică a grupului, dar, în general, acestea pot include servicii administrative precum planificarea, coordonarea, controlul bugetar, consilierea financiară, contabilitatea, auditul, serviciile juridice, factoringul, serviciile informatice; servicii financiare, cum ar fi supravegherea fluxurilor de numerar și a solvabilității, majorările de capital, contractele de împrumut, gestionarea riscurilor legate de dobânzi și cursul de schimb și refinanțarea; asistență în domeniul producției, achizițiilor, distribuției și marketingului și servicii de resurse umane, cum ar fi recrutarea și instruirea personalului. De asemenea, centrele de servicii ale grupului desfășoară adesea activități de cercetare și dezvoltare sau administrează și protejează imobilizările necorporale pentru întregul grup de întreprinderi multinaționale sau pentru o parte a acestuia. În mod normal, aceste tipuri de activități vor fi considerate servicii intragrup, deoarece sunt tipul de activități pe care întreprinderile independente ar fi fost dispuse să le plătească sau să le efectueze pentru ele însele.

7.15 Atunci când se analizează dacă un onorariu pentru prestarea de servicii ar putea fi perceput între întreprinderi independente, ar fi, de asemenea, relevant să se ia în considerare forma pe care ar lua-o o contravaloare în condițiile principiului valorii de piață dacă tranzacția ar avea loc între întreprinderi independente care tranzacționează în condițiile

principiului valorii de piață. De exemplu, în ceea ce privește serviciile financiare, precum împrumuturile, schimbul valutar și acoperirea riscurilor, remunerația ar fi, în general, încorporată în marjă și nu ar fi adecvat să se aștepte perceperea unui onorariu suplimentar pentru servicii, dacă ar fi cazul.

7.16 O altă problemă apare în ceea ce privește serviciile furnizate „la cerere”. Întrebarea este dacă disponibilitatea unor astfel de servicii este ea însăși un serviciu separat pentru care ar trebui determinat un onorariu în condițiile principiului valorii de piață (în plus față de orice onorariu pentru serviciile prestate efectiv). O societate-mamă sau centrul de servicii al grupului poate fi disponibil pentru a oferi servicii, cum ar fi consultanță financiară, managerială, tehnică, juridică sau fiscală și asistență membrilor grupului în orice moment. În acest caz, un serviciu poate fi prestat întreprinderi lor asociate prin disponibilitatea personalului, a echipamentelor etc. Un serviciu intragrup ar exista în măsura în care ar fi rezonabil să se aștepte ca o întreprindere independentă în circumstanțe comparabile să suporte taxe pentru serviciul de permanență pentru a asigura disponibilitatea serviciilor atunci când apare necesitatea acestora. Nu este rar, de exemplu, ca o întreprindere independentă să plătească un onorariu avansat pentru a asigura dreptul la consiliere și reprezentare juridică în cazul în care se inițiază litigii. Un alt exemplu este un contract de prestări servicii pentru repararea prioritara a rețelei de calculatoare în cazul unei defecțiuni.

7.17 Aceste servicii pot fi disponibile la cerere și pot varia în funcție de cantitate și importanță de la an la an. Este puțin probabil ca o întreprindere independentă să suporte taxe pentru serviciul de permanență în cazul în care nevoia potențială de serviciu a fost îndepărtată, în cazul în care avantajul de a avea servicii la cerere a fost neglijabil sau în cazul în care serviciile la cerere ar putea fi obținute prompt și ușor din alte surse, fără a fi nevoie de acorduri pentru servicii de permanență. Astfel, avantajul conferit unei societăți din grup de acordurile pentru servicii la cerere ar trebui luat în considerare, poate analizând măsura în care serviciile au fost utilizate pe o perioadă de mai mulți ani, mai degrabă decât numai pentru anul în care urmează să se perceapă o taxă, înainte de a stabili că este furnizat un serviciu intragrup.

7.18 Faptul că o plată a fost efectuată către o întreprindere asociată pentru presupuse servicii poate fi util pentru a determina dacă serviciile au fost efectiv prestate, dar simpla descriere a unei plăți ca, de exemplu, „comisioane de administrare” nu ar trebui să fie tratată ca dovadă *prima facie* că astfel de servicii au fost prestate. Totodată, lipsa plăților sau a acordurilor contractualului conduce automat la concluzia că nu au fost prestate servicii intragrup.

B.2 *Determinarea remunerației în condițiile principiului valorii de piață*

B.2.1 Generalități

7.19 Odată ce se stabilește că un serviciu intragrup a fost prestat, este necesar, ca și în cazul altor tipuri de transferuri intragrup, să se determine dacă valoarea plății, dacă există, este în conformitate cu principiul valorii de piață. Aceasta înseamnă că prețul pentru serviciile intragrup ar trebui să fie cel care ar fi fost efectuat și acceptat între întreprinderi independente în circumstanțe comparabile. În consecință, astfel de tranzacții nu ar trebui tratate diferit în scopuri fiscale față de tranzacțiile comparabile între întreprinderi independente, pur și simplu pentru că tranzacțiile sunt între întreprinderi care sînt amlă să fie asociate.

B.2.2 Identificarea acordurilor reale de taxare pentru servicii intragrup

7.20 Pentru a identifica suma, dacă există, care a fost efectiv percepută pentru servicii, o administrație fiscală va trebui să identifice ce acorduri, dacă există, au fost efectiv puse în aplicare între întreprinderile asociate pentru a facilita perceperea de taxe pentru prestarea de servicii între ele. În anumite cazuri, acordurile încheiate pentru facturarea serviciilor intragrup pot fi identificate cu ușurință. În aceste cazuri, grupul de întreprinderi multinaționale utilizează o metodă de facturare directă, altfel spus, întreprinderilor asociate li se facturează servicii specifice. În general, metoda facturării directe este foarte convenabilă din punct de vedere practic pentru administrațiile fiscale, deoarece permite identificarea clară a serviciului prestat și a bazei pentru plată. Astfel, metoda facturării directe facilitează determinarea dacă taxarea este în concordanță cu principiul valorii de piață.

7.21 Un grup de întreprinderi multinaționale ar trebui să poată adopta adesea acorduri de facturare directă, în special în cazul în care servicii similare cu cele prestate întreprinderi lor asociate sunt, de asemenea, prestate unor întreprinderi independente. Dacă serviciile specifice sunt furnizate nu numai întreprinderilor asociate, ci și întreprinderilor independente într-o manieră comparabilă și ca parte semnificativă a activității sale, se poate presupune că întreprinderea multinațională are capacitatea de a demonstra o bază separată pentru plata facturată (de exemplu, prin înregistrarea lucrărilor efectuate și a costurilor cheltuite pentru îndeplinirea contractelor sale cu terțe părți). Prin urmare, în acest caz, întreprinderile multinaționale sunt încurajate să adopte metoda facturării directe în ceea ce privește tranzacțiile lor cu întreprinderile asociate. Cu toate acestea, este acceptat faptul că această abordare poate să nu fie întotdeauna adecvată dacă, de exemplu, serviciile către părți independente sunt doar ocazionale sau marginale.

7.22 Metoda de facturare directă pentru serviciile intragrup este atât de dificil de aplicat în practică în multe cazuri pentru grupurile de întreprinderi multinaționale, încât aceste grupuri au dezvoltat alte metode de facturare pentru serviciile furnizate de societățile-mamă sau centrele de servicii ale grupului. În aceste cazuri, practica grupurilor de întreprinderi multinaționale pentru facturarea serviciilor intragrup este adesea aceea de a realiza acorduri care fie sunt a) ușor identificabile, dar nu se bazează pe o metodă de facturare directă; sau b) nu sunt ușor identificabile și fie sunt încorporate în taxa pentru alte transferuri, alocate între membrii grupului pe o anumită bază fie, în unele cazuri, nu sunt deloc alocate între membrii grupului.

7.23 În astfel de cazuri, grupurile de întreprinderi multinaționale pot constata că au puține variante, cu excepția utilizării metodelor de alocare și repartizare a costurilor care necesită adesea un anumit grad de estimare sau aproximare, ca bază pentru calcularea unui preț în condițiile principiului valorii de piață, urmând principiile din secțiunea B.2.3 de mai jos. Astfel de metode sunt, în general, denumite metode de facturare indirectă și ar trebui să fie permise cu condiția să se acorde o atenție suficientă valorii serviciilor pentru beneficiari și măsurii în care sunt furnizate servicii comparabile între întreprinderi independente. Aceste metode de calcul nu ar fi, în general, acceptabile în cazul în care serviciile specifice care constituie o activitate principală a întreprinderii sunt furnizate nu numai întreprinderilor asociate, ci și celor independente. Deși ar trebui să se facă toate eforturile pentru a percepe o taxă echitabilă pentru serviciul furnizat, orice facturare trebuie să fie susținută de un beneficiu identificabil și previzibil în mod rezonabil. Orice metodă de facturare indirectă ar trebui să fie sensibilă la caracteristicile comerciale ale cazului individual (de exemplu, cheia de repartizare are sens în anumite circumstanțe), să conțină garanții împotriva manipulării și să urmeze principii contabile solide și să fie capabilă să producă o tarifare sau alocări ale costurilor care sunt proporționale cu beneficiile reale sau așteptate în mod rezonabil pentru beneficiarul serviciului.

7.24 În unele cazuri poate fi necesară o metodă de facturare indirectă, datorită naturii serviciului furnizat. Un exemplu este în cazul în care proporția valorii serviciilor prestate diferitelor entități relevante nu poate fi cuantificată decât pe o bază aproximativă sau estimată. Această problemă poate apărea, de exemplu, în cazul în care activitățile de promovare a vânzărilor desfășurate la nivel central (de exemplu, la târguri internaționale, în presa internațională sau prin alte campanii publicitare centralizate) pot afecta cantitatea de bunuri fabricate sau vândute de o serie de întreprinderi afiliate. Un alt caz este cel în care o înregistrare și o analiză separată a activităților de servicii relevante pentru fiecare beneficiar ar implica o sarcină administrativă care ar fi disproporționat de dificilă în raport cu activitățile în sine. În astfel de cazuri, facturarea ar putea fi determinată prin referire la o alocare între toți potențialii beneficiari ai costurilor care nu pot fi alocate direct, altfel spus, a costurilor care nu pot fi alocate în mod specific beneficiarilor efectivi ai diferitelor

servicii. „Pentru a respecta principiul valorii de piață, metoda de alocare aleasă trebuie să conducă la un rezultat care este în concordanță cu ceea ce ar fi fost dispuse să accepte întreprinderi independente comparabile.” A se vedea Secțiunea B.2.3.

7.25 Alocarea s-ar putea baza pe cifra de afaceri sau pe personalul angajat sau pe o altă bază. Dacă metoda de alocare este adecvată poate depinde de natura și utilizarea serviciului. De exemplu, utilizarea sau furnizarea de servicii de salarizare poate fi mai mult legată de numărul de angajați decât de cifra de afaceri, în timp ce alocarea costurilor pentru servicii de permanență pentru depanarea calculatoarelor s-ar putea realiza proporțional cu cheltuielile pentru echipamentele informatice efectuate de către membrii grupului.

7.26 Remunerația pentru serviciile prestate unei întreprinderi asociate poate fi inclusă în prețul pentru alte transferuri. De exemplu, prețul pentru licențierea unui brevet sau a know-how-ului poate include o plată pentru serviciile de asistență tehnică sau serviciile centralizate efectuate pentru licențiat sau pentru consilierea managerială privind comercializarea bunurilor produse în temeiul licenței. În astfel de cazuri, administrația fiscală și contribuabilii ar trebui să verifice dacă nu există o taxă suplimentară pentru servicii și dacă nu există o dublă deducere.

7.27 Atunci când se utilizează o metodă de facturare indirectă, relația dintre costuri și serviciile furnizate poate fi ascunsă și poate deveni dificilă evaluarea beneficiului furnizat. Într-adevăr, aceasta poate însemna că întreprinderea căreia i se facturează un serviciu în sine nu a aliniat factura la serviciu. În consecință, există un risc crescut de dublă impunere, deoarece poate fi mai dificil să se determine o deducere pentru costurile suportate în numele membrilor grupului dacă remunerația nu poate fi identificată cu ușurință sau pentru ca beneficiarul serviciului să stabilească o deducere pentru orice sumă plătită dacă nu poate demonstra că serviciile au fost prestate.

7.28 În identificarea acordurilor de facturare a oricărui onorariu în avans pentru furnizarea de servicii „la cerere” (așa cum s-a discutat la punctele 7.16 și 7.17), poate fi necesar să se examineze condițiile de utilizare efectivă a serviciilor, deoarece acestea pot include prevederi conform cărora nu se percepe nicio taxă pentru utilizarea reală până când nivelul de utilizare nu depășește un nivel predeterminat.

B.2.3 Calculul contravalorii în condițiile principiului valorii de piață

7.29 În încercarea de a determina prețul în condițiile principiului valorii de piață în raport cu serviciile intragrup, problema trebuie luată în considerare atât din perspectiva furnizorului de servicii, cât și din perspectiva beneficiarului serviciului. În acest sens, considerentele relevante includ valoarea serviciului pentru beneficiar și cât de mult ar fi pregătită o întreprindere independentă comparabilă să plătească pentru acel serviciu în

circumstanțe comparabile, precum și costurile pentru furnizorul de servicii.

7.30 De exemplu, din perspectiva unei întreprinderi independente care are nevoie de un serviciu, furnizorii de servicii de pe acea piață pot fi sau nu dispuși sau capabili să furnizeze serviciul la un preț pe care întreprinderea independentă este pregătită să îl plătească. În cazul în care prestatorii de servicii pot furniza serviciul dorit într-un interval de prețuri pe care întreprinderea independentă ar fi pregătită să îl plătească, atunci tranzacția va fi încheiată. Din punctul de vedere al furnizorului de servicii, un preț sub care acesta nu ar presta serviciul și cheltuielile pe care le face sunt chestiuni relevante, dar acestea nu sunt neapărat determinante pentru rezultat în fiecare caz.

7.31 Metoda care trebuie utilizată pentru a determina prețurile de transfer în condițiile principiului valorii de piață pentru serviciile intragrup trebuie determinată în conformitate cu liniile directoare din Capitolele I, II și III. Adesea, aplicarea acestor linii directoare va duce la utilizarea metodei CUP sau cost-plus pentru stabilirea prețurilor pentru serviciile intragrup. Metoda CUP este probabil cea mai potrivită în cazul în care există un serviciu comparabil furnizat între întreprinderi independente pe piața beneficiarului sau de către întreprinderea asociată care furnizează serviciile unei întreprinderi independente în circumstanțe comparabile. De exemplu, acesta ar putea fi cazul în care sunt furnizate servicii de contabilitate, audit, juridice sau informatice, cu condiția ca tranzacțiile controlate și necontrolate să fie comparabile. Metoda cost-plus ar fi probabil cea mai adecvată în absența unei CUP în care natura activităților implicate, activele utilizate și riscurile asumate sunt comparabile cu cele întreprinse de întreprinderi independente. Dupăcum se indică în Capitolul II, Partea a II-a în aplicarea metodei cost-plus ar trebui să existe o coerență între tranzacțiile controlate și cele necontrolate în categoriile de costuri care sunt incluse. Metodele bazate pe analiza profitului pot fi utilizate în cazul în care acestea sunt cele mai adecvate circumstanțelor cazului (a se vedea alineatele 2.1-2.11). În cazuri excepționale, de exemplu, în cazul în care poate fi dificil să se aplice metoda CUP sau metoda cost-plus, poate fi util să se țină seama de mai multe metode (a se vedea alineatul 2.11) pentru a ajunge la o determinare satisfăcătoare a prețurilor în condițiile principiului valorii de piață.

7.32 Poate fi utilă efectuarea unei analize funcționale a diferiților membri ai grupului pentru a stabili relația dintre serviciile relevante și activitățile și performanța membrilor. În plus, poate fi necesar să se ia în considerare nu numai impactul imediat al unui serviciu, ci și efectul său pe termen lung, având în vedere că unele costuri nu vor produce niciodată beneficiile care erau așteptate în mod rezonabil atunci când au fost suportate.

De exemplu, cheltuielile cu pregătirile pentru o operațiune de marketing ar putea fi, la prima vedere, prea mari pentru a fi suportate de un membru al grupului ținând cont de resursele sale actuale; determinarea dacă suma facturată într-un astfel de caz este în condițiile principiului valorii de piață ar trebui să ia în considerare beneficiile preconizate ale operațiunii și posibilitatea ca valoarea și momentul facturării în unele acorduri în condițiile principiului valorii de piață să depindă de rezultatele operațiunii. Contribuabilul trebuie să fie pregătit să demonstreze caracterul rezonabil al nivelului său de facturare către întreprinderile asociate în astfel de cazuri.

7.33 În funcție de metoda utilizată pentru a stabili o tarifare în condițiile principiului valorii de piață pentru serviciile intragrup, poate apărea întrebarea dacă este necesar ca prețul aplicat să fie de așa natură încât să conducă la un profit pentru furnizorul de servicii. Într-o tranzacție în condițiile principiului valorii de piață, o întreprindere independentă ar căuta în mod normal să factureze serviciile în așa fel încât să genereze profit mai degrabă decât să furnizeze serviciile doar la cost. Alternativele economice disponibile pentru beneficiarul serviciului trebuie, de asemenea, să fie luate în considerare la determinarea prețului în condițiile principiului valorii de piață. Cu toate acestea, există circumstanțe (de exemplu, așa cum se subliniază în discuția despre strategiile comerciale din Capitolul I) în care o întreprindere independentă poate să nu realizeze profit numai din desfășurarea activităților de servicii, de exemplu, atunci când costurile unui furnizor (anticipate sau reale) depășesc prețul pieței, dar furnizorul este de acord să presteze serviciul pentru a-și crește profitabilitatea, poate prin completarea gamei sale de activități. Prin urmare, nu este întotdeauna necesar ca un preț în condițiile principiului valorii de piață să genereze profit pentru o întreprindere asociată care efectuează un serviciu intragrup.

7.34 De exemplu, este posibil ca valoarea de piață a serviciilor intragrup să nu fie mai mare decât costurile suportate de furnizorul de servicii. Acest lucru s-ar putea întâmpla atunci când, de exemplu, serviciul nu este o activitate obișnuită sau recurentă a furnizorului de servicii, ci este oferit întâmplător ca avantaj pentru grupul de întreprinderi multinaționale. Pentru a determina dacă serviciile intragrup au același raport calitate-preț care ar putea fi obținut de la o întreprindere independentă, ar fi relevantă o comparație a funcțiilor și a beneficiilor preconizate pentru evaluarea comparabilității tranzacțiilor. Un grup de întreprinderi multinaționale poate decide în continuare să furnizeze serviciul intragrup mai degrabă decât să utilizeze o terță parte din mai multe motive, poate din cauza altor beneficii intragrup (pentru care ar putea fi adecvată remunerația în condițiile principiului valorii de piață). Nu ar fi adecvat într-un astfel de caz să se majoreze prețul pentru serviciu peste ceea ce ar fi stabilit prin metoda CUP doar pentru a se asigura că entitatea asociată face profit. Un astfel de rezultat ar fi contrar principiului valorii de piață. Cu toate acestea, este important să se asigure că toate beneficiile pentru beneficiar sunt luate în considerare în mod corespunzător.

7.35 În situația în care se stabilește că metoda cost-plus este cea mai potrivită pentru circumstanțele cazului, analiza trebuie să releve dacă cheltuielile suportate de furnizorul de servicii din grup au nevoie de unele ajustări pentru a face compararea tranzacțiilor controlate și necontrolate fiabilă. De exemplu, dacă tranzacția controlată are costurile generale în proporție mai mare decât costurile directe din tranzacția altfel comparabilă, poate fi inadecvată aplicarea marjei obținute în tranzacția respectivă fără a ajusta baza de cost a întreprinderii asociate pentru a face o comparație valabilă. În unele cazuri, costurile care ar fi suportate de beneficiar dacă ar efectua serviciul pentru sine pot fi de ajutor pentru tipul de acord pe care un beneficiar ar fi dispus să îl accepte pentru prestarea serviciului în condițiile principiului valorii de piață.

7.36 Atunci când o întreprindere asociată acționează numai ca agent sau intermediar în furnizarea de servicii, este important ca în aplicarea metodei cost-plus venitul sau marja să fie adecvate pentru îndeplinirea funcției de agent, mai degrabă decât pentru prestarea serviciilor în sine. Într-un astfel de caz, este posibil să nu fie potrivită determinarea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață ca o marjă de profit comercial la costul serviciilor, ci mai degrabă la costurile funcției de agent per se sau, alternativ, în funcție de tipul de date comparabile utilizate, marja de profit comercial la costul serviciilor ar trebui să fie mai mic decât ar fi adecvat pentru prestarea serviciilor per se. De exemplu, o întreprindere asociată poate suporta costurile de închiriere a spațiului publicitar în numele membrilor grupului, costuri pe care membrii grupului le-ar fi suportat direct dacă ar fi fost independenți. Într-un astfel de caz, ar putea fi oportun să se transfere aceste costuri beneficiarilor grupului fără o marjă de profit și să se aplice marja de profit numai costurilor suportate de intermediar în îndeplinirea funcției sale de agent.

7.37 În timp ce, ca o chestiune de principiu, administrațiile fiscale și contribuabilii ar trebui să încerce să stabilească o determinare corectă a prețurilor în condițiile principiului valorii de piață, nu trebuie trecut cu vederea faptul că pot exista motive practice pentru care o administrație fiscală, la latitudinea sa, în mod excepțional, ar putea fi dispusă să renunțe la calcularea și impozitarea unui preț în condițiile principiului valorii de piață din prestarea serviciilor în unele cazuri, spre deosebire de a permite unui contribuabil, în circumstanțe adecvate, să aloce doar costurile de furnizare a acestor servicii. De exemplu, o analiză cost-beneficiu ar putea indica faptul că veniturile fiscale suplimentare care ar fi încasate nu justifică cheltuielile și sarcinile administrative de a determina prețul adecvat în condițiile principiului valorii de piață în unele cazuri. În astfel de cazuri, perceperea tuturor costurilor relevante, mai degrabă decât un preț în condițiile principiului valorii de piață, poate oferi un rezultat satisfăcător pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale. Este

puțin probabil ca această concesie să fie făcută de administrațiile fiscale în cazul în care prestarea unui serviciu reprezintă activitatea principală a întreprinderii asociate, în cazul în care elementul de profit este relativ semnificativ sau în cazul în care este posibilă facturarea directă ca bază pentru determinarea prețului în condițiile principiului valorii de piață.

C. Unele exemple de servicii intragrup

7.38 Această secțiune prezintă mai multe exemple de probleme legate de prețurile de transfer în furnizarea de servicii intragrup. Exemplele sunt furnizate numai în scop ilustrativ. Atunci când se tratează cazuri individuale, este necesar să se analizeze faptele și circumstanțele reale pentru a judeca aplicabilitatea oricărei metode de stabilire a prețurilor de transfer.

7.39 Un exemplu este cel referitor la activitățile de factoring al datoriilor, în care un grup de întreprinderi multinaționale decide să centralizeze activitățile din rațiuni economice. De exemplu, poate fi prudent să se centralizeze activitățile de mobilizare a creanțelor pentru a limita riscurile de fluctuație a cursului valutar și de îndatorare și pentru a minimiza sarcinile administrative. Un organism central însărcinat cu aceste funcții, care efectuează servicii intragrup, va factura în condițiile principiului valorii de piață. Metoda CUP ar putea fi adecvată într-un astfel de caz.

7.40 Producția pe bază de contract este un alt exemplu de activitate care poate implica servicii intragrup. În astfel de cazuri, producătorul poate primi instrucțiuni detaliate cu privire la ce anume să producă, în ce cantitate și la ce calitate. Societatea de producție suportă riscuri scăzute și poate fi asigurată că întreaga sa producție va fi achiziționată, cu condiția să fie îndeplinite cerințele de calitate. Într-un astfel de caz, societatea de producție ar putea fi considerată ca efectuând un serviciu, iar metoda cost-plus ar putea fi adecvată, sub rezerva principiilor din Capitolul II.

7.41 Cercetarea pe bază de contract este un exemplu de serviciu intragrup care implică personal cu înaltă calificare care este adesea crucial pentru succesul grupului. Acordurile pot îmbrăca în realitate o varietate de forme, de la realizarea de programe detaliate stabilite de partea principală, extinzându-se la acorduri în care întreprinderea de cercetare are libertatea de a lucra în cadrul unor categorii definite în termeni generali. În acest din urmă caz, care implică, în general, cercetarea de vârf, funcțiile suplimentare de identificare a zonelor valoroase din punct de vedere comercial și de evaluare a riscului de cercetare nereușită pot fi un factor critic în performanța grupului în ansamblu. Cu toate acestea, întreprinderea de cercetare în sine este adesea izolată de riscul financiar, deoarece, în mod normal, se stabilește că toate cheltuielile vor fi rambursate indiferent dacă cercetarea a avut succes sau nu. În plus, immobilizările necorporale care derivă din activitățile de cercetare sunt, în general, deținute de societatea principală și, prin urmare, riscurile legate de

exploatarea comercială a respectivului bun nu sunt asumate de societatea de cercetare în sine. În acest caz, poate fi adecvată metoda cost-plus sub rezerva principiilor din Capitolul II.

7.42 Un alt exemplu de servicii intragrup este administrarea licențelor. Administrarea și aplicarea drepturilor asupra imobilizărilor necorporale ar trebui să se distingă de exploatarea acestor drepturi în acest scop. Controlul unei licențe ar putea fi gestionat de un centru de servicii de grup responsabil pentru monitorizarea posibilelor încălcări ale licenței și pentru aplicarea drepturilor de licență.

Capitolul VIII

Acorduri de contribuție la costuri (ACC)

A. Introducere

8.1 Acest capitol discută acordurile de contribuții la costuri (ACC) între două sau mai multe întreprinderi asociate (eventual împreună cu întreprinderi independente). Există multe tipuri de ACC, iar acest capitol nu intenționează să discute sau să descrie consecințele fiscale ale fiecărei modificări. Mai degrabă, scopul capitolului este de a oferi câteva îndrumări generale pentru a determina dacă condițiile stabilite de întreprinderile asociate pentru un ACC sînt în concordanță cu principiul valorii de piață. Consecințele fiscale ale unui ACC vor depinde de faptul dacă acordul este structurat în conformitate cu principiul valorii de piață în conformitate cu prevederile acestui capitol și este documentat în mod corespunzător. Acest capitol nu rezolvă toate problemele semnificative privind administrarea și consecințele fiscale ale ACC. De exemplu, pot fi necesare îndrumări suplimentare cu privire la măsurarea valorii contribuțiilor la ACC, în special în ceea ce privește momentul în care costurile sau prețurile de piață sunt adecvate și efectul subvențiilor guvernamentale sau al stimulentele fiscale (a se vedea alineatele 8.15 și 8.17). Evoluțiile ulterioare ar putea fi, de asemenea, utile în ceea ce privește caracterizarea fiscală a contribuțiilor, plățile de echilibrare și contribuțiile participative și plățile de preluare (a se vedea alineatele 8.23, 8.25, 8.33 și 8.35). Vor fi întreprinse activități suplimentare, după cum este necesar, pentru a actualiza și elabora acest capitol, pe măsură ce se va dispune de mai multă experiență în funcționarea efectivă a ACC.

8.2 Secțiunea B oferă o definiție generală și o prezentare generală a conceptului de ACC. Secțiunea C descrie standardul prin care se determină dacă un ACC satisface principiul valorii de piață. Discuția include îndrumări cu privire la modul de măsurare a contribuțiilor în acest scop, îndrumări cu privire la necesitatea plăților de echilibrare (și anume, plățile între participanți pentru a-și ajusta cotele proporționale din contribuții) și îndrumări cu privire la modul în care contribuțiile și plățile de echilibrare ar trebui tratate în scopuri fiscale. Secțiunea C abordează, de asemenea, determinarea participanților și tratamentul societăților cu scop special. Secțiunea D discută ajustările care trebuie efectuate în cazul în care se constată că condițiile unui ACC sunt incompatibile cu principiul valorii de piață, inclusiv ajustările cotelor

proporționale ale contribuțiilor în cadrul acordului. Secțiunea E abordează aspecte legate de intrarea sau retragerea dintr-un ACC după ce acordul a intrat deja în vigoare. Secțiunea F discută sugestii pentru structurarea și documentarea ACC.

B. Conceptul de ACC

B.1 Generalități

8.3 Un ACC este un cadru convenit între întreprinderile comerciale pentru a împărți costurile și riscurile de dezvoltare, producere sau obținere a activelor, serviciilor sau drepturilor și pentru a determina natura și amploarea intereselor fiecărui participant la aceste active, servicii sau drepturi. Un ACC este un acord contractual, mai degrabă decât în mod necesar o entitate juridică distinctă sau un sediu permanent al tuturor participanților. Într-un ACC, cota proporțională a fiecărui participant din contribuțiile globale la acord va fi în concordanță cu cota proporțională a participantului din beneficiile globale preconizate a fi primite în cadrul acordului, ținând cont de faptul că prețurile de transfer nu sunt o știință exactă. În plus, fiecare participant la un ACC are dreptul să-și exploateze separat interesul în ACC în calitate de proprietar efectiv al acestuia și nu în calitate de licențiat și, prin urmare, fără a plăti o redevență sau o altă contravaloare niciunei părți pentru dobânda respectivă. În schimb, orice altă parte ar fi obligată să ofere unui participant o contravaloare corespunzătoare (de exemplu, o redevență) pentru exploatarea parțială sau totală a interesului participantului respectiv.

8.4 Unele beneficii ale activității ACC vor fi cunoscute în avans, în timp ce alte beneficii, de exemplu, rezultatul activităților de cercetare și dezvoltare, vor fi incerte. Unele tipuri de activități ACC vor produce beneficii pe termen scurt, în timp ce altele au nevoie de un interval de timp mai lung sau pot să nu aibă succes. Cu toate acestea, într-un ACC există întotdeauna un beneficiu așteptat pe care fiecare participant îl solicită din contribuția sa, inclusiv drepturile accesorii de a avea un ACC administrat în mod corespunzător. Interesul fiecărui participant față de rezultatele activității ACC trebuie stabilit încă de la început, chiar și în cazul în care interesul este interconectat cu cel al altor participanți, de exemplu, deoarece proprietatea legală asupra imobilizărilor necorporale dezvoltate este investită doar în una dintre ele, dar toate au participații efective în proprietate.

B.2 *Relația cu alte capitole*

8.5 Capitolul VI și Capitolul VII oferă îndrumări cu privire la modul de determinare a unei contraprestații în condițiile principiului valorii de piață pentru un transfer intragrup de imobilizări necorporale și, respectiv, de servicii. Scopul acestui capitol este de a oferi îndrumări suplimentare în cazul în care resursele și abilitățile sunt puse în comun, iar contravaloarea primită este, parțial sau integral, așteptarea rezonabilă a beneficiilor reciproce. Astfel, dispozițiile Capitolelor VI și VII și, într-adevăr, toate celelalte capitole ale prezentului Ghid OCDE vor continua să se aplice în măsura în care sunt relevante, de exemplu, în măsurarea valorii unei contribuții la un ACC ca parte a procesului de determinare a cotelor proporționale ale contribuțiilor. Întreprinderile multinaționale sunt încurajate să respecte îndrumările din acest capitol pentru a se asigura că ACC sunt în conformitate cu principiul valorii de piață.

B.3 *Tipuri de ACC*

8.6 Poate că cel mai frecvent întâlnit tip de ACC este un acord pentru dezvoltarea în comun a imobilizărilor necorporale în care fiecare participant primește o parte din drepturile asupra proprietății dezvoltate. Într-un astfel de ACC, fiecărui participant i se acordă drepturi separate de exploatare a imobilizării necorporale, de exemplu în anumite zone geografice sau domenii de aplicare. În general, un participant utilizează imobilizarea necorporală mai degrabă în scopuri proprii decât într-o activitate comună cu alți participanți. Drepturile distincte obținute pot constitui proprietatea legală efectivă; în mod alternativ, este posibil ca doar unul dintre participanți să fie proprietarul legal al imobilizării, dar din punct de vedere economic toți participanții sunt coproprietari. În cazurile în care un participant are un drept efectiv de proprietate asupra unei imobilizări dezvoltate de ACC și contribuțiile sunt în proporțiile corespunzătoare, nu este necesară o plată a redevenței sau o altă contravaloare pentru utilizarea imobilizării dezvoltate în conformitate cu cota-parte pe care participantul a dobândit-o.

8.7 În timp ce ACC pentru cercetarea și dezvoltarea imobilizărilor necorporale sunt probabil cele mai frecvente, ACC nu trebuie să se limiteze la această activitate. ACC ar putea exista pentru orice finanțare comună sau partajarea costurilor și riscurilor, pentru dezvoltarea sau achiziționarea de bunuri sau pentru obținerea de servicii. De exemplu, întreprinderile comerciale pot decide să pună în comun resurse pentru achiziționarea de servicii de management centralizat sau pentru dezvoltarea de campanii publicitare comune piețelor în care activează participanții.

C. Aplicarea principiului valorii de piață

C.1 Generalități

8.8 Pentru ca termenii unui ACC să satisfacă principiul valorii de piață, contribuțiile unui participant trebuie să fie în concordanță cu ceea ce o întreprindere independentă ar fi fost de acord să contribuie în circumstanțe comparabile, având în vedere beneficiile pe care se așteaptă în mod rezonabil să le obțină din acord. Ceea ce distinge contribuțiile la un ACC de un transfer obișnuit intragrup de bunuri sau servicii, este că o parte sau toate remunerațiile vizate de participanți sunt beneficiile preconizate pentru fiecare din punerea în comun a resurselor și competențelor. Întreprinderile independente încheie acorduri pentru a împărți costurile și riscurile atunci când există o nevoie comună de care întreprinderile pot beneficia reciproc. De exemplu, părțile independente aflate în condițiile principiului valorii de piață ar putea dori să partajeze riscurile (de exemplu, cercetarea tehnologiilor de vârf) pentru a minimiza potențialul de pierdere al unei activități sau s-ar putea angaja într-o partajare a costurilor sau într-o dezvoltare comună pentru a obține economii, poate din economii de scară, sau pentru a îmbunătăți eficiența și productivitatea, poate din combinarea diferitelor puncte forte și sfere de expertiză individuale. Mai general, astfel de acorduri apar atunci când un grup de întreprinderi care au în comun nevoie de anumite activități decide să centralizeze sau să întreprindă în comun activitățile într-un mod care minimizează costurile și riscurile spre beneficiul fiecărui participant.

8.9 Așteptarea de beneficii reciproce este fundamentală pentru acceptarea de către întreprinderile independente a unui acord de punere în comuna resurselor și competențelor fără remunerație separată. Întreprinderile independente ar solicita ca partea ce-i revine proporțional fiecărui participant din contribuțiile globale efective la acord să fie în concordanță cu partea proporțională a participantului din beneficiile globale preconizate care urmează să fie primite în cadrul acordului. Prin urmare, pentru a aplica principiul valorii de piață unui ACC, este necesar să se stabilească dacă toate părțile la acord se așteaptă la beneficii, apoi să se calculeze contribuția relativă a fiecărui participant la activitatea comună (în numerar sau în natură) și, în final, să se determine dacă alocarea contribuțiilor ACC (ajustate cu plățile de echilibrare efectuate între participanți) este adecvată. Trebuie recunoscut faptul că aceste determinări pot avea un grad de incertitudine. Există posibilitatea să fie alocate contribuțiile între participanții la ACC astfel încât să rezulte o supraestimare a profiturilor imposabile în unele țări și subdeclararea profiturilor imposabile în altele, măsurate în conformitate cu principiul valorii de piață. Din acest motiv, contribuabilii ar trebui să fie pregătiți să justifice baza cererii lor cu privire la ACC (a se vedea secțiunea F).

C.2 Determinarea participanților

8.10 Deoarece conceptul de beneficiu reciproc este fundamental pentru un ACC, rezultă că o parte nu poate fi considerată participant dacă acea parte nu are o așteptare rezonabilă că va beneficia de pe urma activității ACC în sine (și nu doar de desfășurarea parțială sau totală a acelei activități). Prin urmare, unui participant trebuie să i se atribuie un interes benefic în bunul sau serviciile care fac obiectul ACC și să aibă o așteptare rezonabilă de a putea, direct sau indirect (de exemplu, prin acorduri de licențiere sau vânzări, fie către întreprinderi asociate, fie către întreprinderi independente), să exploateze sau să utilizeze cota-parte care i-a fost atribuită.

8.11 Cerința unui beneficiu preconizat nu impune o condiție ca activitatea în cauză să aibă, de fapt, succes. De exemplu, cercetarea și dezvoltarea pot să nu producă imobilizări necorporale cu valoare comercială. Cu toate acestea, în cazul în care activitatea continuă să nu producă niciun beneficiu real într-o perioadă în care activitatea ar fi de așteptat în mod normal să producă beneficii, administrațiile fiscale pot întreba dacă părțile și-ar continua participarea dacă ar fi întreprinderi independente (a se vedea secțiunile din Capitolul I privind strategiile comerciale (în special 1.63) și pierderile (1.70-1.72).

8.12 În unele cazuri, participanții la un ACC pot decide că întreaga activitate sau o parte din aceasta va fi efectuată de o întreprindere separată care nu este participant în conformitate cu standardul de la alineatul 8.10 de mai sus. În cazul unui contract de cercetare și/sau de producție, această întreprindere va fi remunerată la un preț în condițiile principiului valorii de piață pentru serviciile prestate participanților la ACC. Acest lucru ar fi valabil chiar și în cazul în care, de exemplu, întreprinderea este afiliată unuia sau mai multor participanți la ACC și a fost înființată pentru a asigura expunerea cu răspundere limitată în cazul unui ACC privind activități de cercetare și dezvoltare cu risc ridicat. Remunerația în condițiile principiului valorii de piață pentru întreprindere va fi determinată în conformitate cu principiile generale din Capitolul I, inclusiv, printre altele, luarea în considerare a funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate, precum și considerentele speciale care afectează remunerația în condițiile principiului valorii de piață pentru servicii, așa cum este descris în capitolul VII, în special în alineatele 7.29-7.37.

C.3 Valoarea contribuției fiecărui participant

8.13 Pentru a determina dacă un ACC satisface principiul valorii de piață – altfel spus, este cota proporțională a fiecărui participant din contribuțiile globale la ACC în concordanță cu cota proporțională a participantului din beneficiile globale anticipate – trebuie să se măsoare valoarea contribuției fiecărui participant la acord.

8.14 În conformitate cu principiul valorii de piață valoarea contribuției

fiecărui participant ar trebui să fie în concordanță cu valoarea pe care întreprinderile independente ar fi atribuit-o acestei contribuții în circumstanțe comparabile. Prin urmare, la determinarea valorii contribuțiilor la un ACC, trebuie respectate îndrumările din Capitolele I-VII din prezentul Ghid OCDE. De exemplu, după cum se indică în Capitolul I din prezentul Ghid OCDE, aplicarea principiului valorii de piață ar lua în considerare, *inter alia*, termenii contractuali și circumstanțele economice specifice unui ACC, de exemplu, partajarea riscurilor și a costurilor.

8.15 Niciun rezultat specific nu poate fi furnizat pentru toate situațiile, ci mai degrabă întrebările trebuie rezolvate de la caz la caz, în conformitate cu funcționarea generală a principiului valorii de piață. Țările au experiențat în utilizarea costurilor, cât și în utilizarea prețurilor de piață în scopul măsurării valorii contribuțiilor la ACC în condițiile principiului valorii de piață. Este puțin probabil ca determinarea valorii relative a contribuției fiecărui participant să fie facilă, cu excepția cazului în care toate contribuțiile sunt efectuate în întregime în numerar, de exemplu, în cazul în care activitatea este desfășurată de un furnizor extern de servicii, iar costurile sunt finanțate în comun de toți participanții.

8.16 Este important ca procesul de evaluare să recunoască toate contribuțiile aduse de participanții la acord, inclusiv bunurile sau serviciile care sunt utilizate parțial în activitatea ACC și, de asemenea, parțial în activitățile comerciale separate ale participantului. Poate fi dificil să se măsoare contribuțiile care implică bunuri sau servicii comune, de exemplu în cazul în care un participant contribuie la utilizarea parțială a activelor de capital, cum ar fi clădirile și mașinile, sau îndeplinește funcții de supraveghere și administrative pentru ACC și pentru propria sa afacere. Va fi necesar să se determine proporția activelor utilizate sau a serviciilor care se referă la activitatea ACC într-un mod justificabil din punct de vedere comercial în ceea ce privește principiile contabile recunoscute și faptele reale, iar ajustările, dacă sunt semnificative, pot fi necesare pentru a obține coerență atunci când sunt implicate diferite jurisdicții. Odată ce proporția este determinată, contribuția poate fi măsurată în conformitate cu principiile din restul capitolului.

8.17 La măsurarea contribuției unui participant, există o problemă cu privire la economiile ca rezultat al unor subvenții sau stimulente fiscale (inclusiv creditele pentru investiții) care pot fi acordate de un guvern. Dacă și în ce măsură aceste economii ar trebui luate în considerare la măsurarea valorii contribuției unui participant depinde de faptul dacă întreprinderile independente ar fi făcut acest lucru în circumstanțe comparabile.

8.18 Este posibil să fie necesare plăți de echilibrare pentru a ajusta cotele proporționale de contribuții ale participanților. O plată de echilibrare crește valoarea contribuțiilor plătitorului și scade valoarea contribuțiilor beneficiarului plății cu valoarea plății. Plățile de echilibrare ar trebui să mențină condițiile principiului valorii de piață conform cărui cota proporțională a fiecărui participant din contribuțiile globale să fie în concordanță cu cota proporțională a beneficiilor globale preconizate care urmează să fie primite în cadrul acordului. Pentru tratamentul fiscal al plăților de echilibrare, a se vedea alineatul 8.25 de mai jos.

C.4 Modul de determinare dacă alocarea este adecvată

8.19 Nu există nicio regulă care să poată fi aplicată universal pentru a determina dacă cota proporțională a fiecărui participant din contribuțiile globale la o activitate ACC este în concordanță cu cota proporțională a participantului din beneficiile globale preconizate a fi primite în cadrul acordului. Scopul este de a estima cotele de beneficii preconizate a fi obținute de fiecare participant și de a aloca contribuțiile în aceleași proporții. Cotele beneficiilor preconizate ar putea fi estimate pe baza veniturilor suplimentare anticipate generate sau a costurilor economisite de fiecare participant ca urmare a angajamentului. Alte tehnici de estimare a beneficiilor așteptate (de exemplu, utilizarea prețului perceput în vânzările de active și servicii comparabile) pot fi utile în unele cazuri. O altă abordare care este utilizată frecvent în practică ar fi reflectarea cotelor proporționale ale participanților din beneficiile așteptate prin utilizarea unei chei de repartizare. Posibilitățile cheilor de repartizare includ vânzările, unitățile utilizate, produse sau vândute, profitul brut sau operațional, numărul de angajați, capitalul investit și așa mai departe. Dacă o anumită cheie de repartizare este adecvată depinde de natura activității ACC și de relația dintre cheia de repartizare și beneficiile așteptate.

8.20 În măsura în care se așteaptă ca o parte semnificativă sau toate beneficiile unei activități ACC să fie realizate în viitor și nu în prezent, alocarea contribuțiilor va ține cont de proiecțiile privind cotele-parte ale participanților din aceste beneficii. Utilizarea proiecțiilor poate ridica probleme administrațiilor fiscale care verifică dacă aceste proiecții au fost făcute cu bună-credință și în tratarea cazurilor în care proiecțiile diferă semnificativ de rezultatele reale. Problemele pot fi și mai grave în cazul în care activitatea ACC se încheie cu mai mulți ani înainte ca beneficiile preconizate să se materializeze efectiv. Poate fi o soluție, în special în cazul în care se preconizează că beneficiile vor fi realizate în viitor, ca un ACC să prevadă posibile ajustări ale cotelor proporționale ale contribuțiilor pe durata ACC pe o bază prospectivă astfel încât să reflecte modificările circumstanțelor relevante care au ca rezultat modificări ale cotelor de beneficii. În situațiile în care rezultatele reale diferă semnificativ de proiecții, administrațiile fiscale și-ar putea pune întrebarea dacă proiecțiile realizate ar fi fost considerate acceptabile de către întreprinderile independente în

circumstanțe comparabile, luând în considerare toate evoluțiile care erau previzibile în mod rezonabil de către participanți, fără a utiliza retrospectiva.

8.21 În estimarea beneficiilor relative preconizate care decurg din cercetarea și dezvoltarea direcționată spre dezvoltarea unei noi linii de produse sau a unui nou proces, o măsură utilizată uneori de întreprinderi este aceea de a face o proiecție a vânzărilor noii linii de produse sau a fluxului de redevențe care urmează să fie primite din licențierea noului proces. Acest exemplu este doar cu titlu ilustrativ și nu intenționează să sugereze o preferință pentru utilizarea datelor de vânzare pentru niciun caz particular. Oricare ar fi indicatorul, dacă se așteaptă ca beneficiile să fie realizate în viitor, trebuie să se ia măsuri pentru a se asigura că orice date actuale utilizate reprezintă un indicator fiabil al modelului viitor al cotelor de beneficii.

8.22 Indiferent de metoda de alocare, pot fi necesare ajustări ale măsurii utilizate pentru a ține cont de diferențele dintre beneficiile preconizate să fie primite de participanți, de exemplu, în ceea ce privește calendarul beneficiilor preconizate, dacă drepturile lor sunt exclusive, diferitele riscuri asociate cu primirea beneficiilor etc. Cheia de alocare cea mai relevantă pentru un anumit ACC se poate schimba în timp. Dacă un acord acoperă mai multe activități, este important să se țină seama de acest lucru în alegerea unei metode de alocare, astfel încât contribuțiile alocate să fie legate în mod corespunzător de beneficiile așteptate de participanți. O abordare (deși nu singura) este utilizarea mai multor chei de repartizare. De exemplu, dacă există cinci participanți la un ACC, dintre care unul nu poate beneficia de anumite activități de cercetare întreprinse în cadrul ACC, atunci, în absența unei forme de compensare sau reducere a contribuției, costurile asociate acestor activități ar putea fi alocate numai celorlalți patru participanți. În acest caz, ar putea fi utilizate două chei de repartizare pentru alocarea costurilor. De asemenea, schimbul de informații între partenerii din tratat, procedura de acord amiabil și acordurile bilaterale sau multilaterale de stabilire a prețurilor în avans pot contribui la stabilirea metodei de alocare unanim acceptabile.

C.5 *Tratamentul fiscal al contribuțiilor și al plăților de echilibrare*

8.23 Contribuțiile unui participant la un ACC ar trebui tratate în scopuri fiscale în același mod în care s-ar aplica în conformitate cu regulile generale ale sistemului (sistemelor) fiscal (e) aplicabil (e) participantului respectiv în cazul în care contribuțiile au fost efectuate în afara unui ACC pentru a desfășura activitatea care face obiectul ACC-ului (de exemplu, pentru a efectua activități de cercetare și dezvoltare, pentru a obține un interes util în proprietate necesar pentru desfășurarea activității ACC). Caracterul contribuției, de exemplu, ca o cheltuială de cercetare și dezvoltare, va depinde de natura activității desfășurate de ACC și va determina modul în care aceasta este recunoscută în scopuri fiscale. În mod frecvent, contribuțiile ar fi tratate drept cheltuieli deductibile prin raportare la aceste criterii. Nicio parte a unei

contribuții cu privire la un ACC nu ar constitui o redevență pentru utilizarea imobilizărilor necorporale, cu excepția cazului în care contribuția dă dreptul contribuabilului să obțină doar un drept de utilizare a imobilizărilor necorporale aparținând unui participant (sau unui terț), iar contribuabilul nu obține, de asemenea, o cotă-parte din beneficiile aferente proprietății necorporale în sine.

8.24 Deoarece contribuția corespunzătoare a unui participant la un ACC trebuie să fie recompensată prin beneficiile preconizate a fi obținute din acord și aceste beneficii preconizate pot să nu se acumuleze decât într-o perioadă ulterioară, în general, nu există o recunoaștere imediată a veniturilor pentru contribuabil în momentul în care se face contribuția. Beneficiul contribuabilului din contribuția sa va fi recunoscut fie sub formă de economii de costuri (caz în care este posibil să nu existe niciun venit generat direct de activitatea ACC), fie obținut pe măsură ce rezultatele activității generează venituri (sau pierderi) pentru participant, de exemplu, în cazul cercetării și dezvoltării. Desigur, în unele cazuri cum ar fi prestarea de servicii, beneficiile care decurg din acord pot curge în aceeași perioadă în care se face contribuția și, prin urmare, ar fi recunoscute în acea perioadă.

8.25 O plată de echilibrare ar trebui tratată ca o completare a costurilor plătitorului și ca o rambursare (și, prin urmare, o reducere) a costurilor către beneficiar. O plată de echilibrare nu ar constitui o redevență pentru utilizarea imobilizărilor necorporale, cu excepția cazului în care plata dă dreptul plătitorului să obțină doar un drept de utilizare a imobilizărilor necorporale aparținând unui participant (sau unui terț), iar plătitorul nu obține, de asemenea, o cotă-parte din imobilizarea necorporală în sine. În unele cazuri, plățile de echilibrare ar putea depăși cheltuielile sau costurile fiscale admisibile ale beneficiarului, determinate în conformitate cu sistemul fiscal intern, caz în care excedentul ar putea fi tratat ca profit impozabil.

D. Consecințele fiscale în cazul în care ACC nu respectă principiul valorii de piață

8.26 ACC-ul va fi considerat în concordanță cu principiul valorii de piață, în care cota parte a fiecărui participant din contribuțiile globale la acord, ajustată pentru orice plăți de echilibrare, este în concordanță cu cota parte a participantului din beneficiile globale preconizate a fi primite în cadrul acordului. În caz contrar, contravaloarea primită de cel puțin unul dintre participanți pentru contribuțiile sale va fi inadecvată, iar contravaloarea primită de cel puțin un alt participant pentru contribuția sa va fi excesivă, în raport cu ceea ce ar fi primit întreprinderile independente. Într-un astfel de caz, principiul valorii de piață ar impune efectuarea unei ajustări. Natura ajustării va depinde de fapte și circumstanțe, dar cel mai adesea va fi o ajustare a contribuției nete prin efectuarea sau atribuirea unei plăți de echilibrare. În cazul în care realitatea comercială a unui acord diferă de termenii conveniți de

participanți, poate fi oportun să nu se țină seama de o parte sau de toți termenii ACC. Acestea sunt prezentate în cele ce urmează.

D.1 *Ajustarea contribuțiilor*

8.27 În cazul în care cota parte a unui participant din contribuțiile totale la un ACC, ajustată pentru orice plăți de echilibrare, nu este în concordanță cu cota parte a participantului din beneficiile globale preconizate a fi permise în cadrul acordului, administrația fiscală are dreptul să ajusteze contribuția participantului (deși trebuie să ținem cont că administrațiile fiscale ar trebui să ezite să facă ajustări minore sau marginale). A se vedea alineatul 2.10. O astfel de situație poate apărea în cazul în care măsurarea proporției în care un participant a contribuit la bunuri sau servicii a fost determinată incorect sau în cazul în care beneficiile proporționale așteptate ale participanților au fost evaluate incorect, de exemplu, în cazul în care cheia de alocare, atunci când a fost fixată sau ajustată pentru circumstanțe modificate, nu a reflectat în mod adecvat beneficiile proporționale așteptate. A se vedea alineatul 8.19. În mod normal, ajustarea ar fi efectuată printr-o plată de echilibrare de la unul sau mai mulți participanți la altul care este efectuată sau atribuită.

8.28 În cazul în care un ACC este altfel acceptabil și executat în mod corect, având în vedere recomandările din secțiunea F, administrațiile fiscale ar trebui, în general, să se abțină de la efectuarea unei ajustări pe baza unui singur exercițiu financiar. Ar trebui să se ia în considerare dacă ponderea proporțională a fiecărui participant din contribuțiile globale este în concordanță cu cota parte a participantului din beneficiile globale preconizate din ACC pe mai mulți ani (a se vedea alineatele 3.75-3.79).

D.2 *Nerespectarea parțială sau totală a termenilor unui ACC*

8.29 În unele cazuri, faptele și circumstanțele pot indica faptul că realitatea unui acord diferă de termenii conveniți de participanți. De exemplu, este posibil ca unul sau mai mulți dintre preținșii participanții să nu aibă așteptări rezonabile de a beneficia de pe urma activității conform ACC. Deși, în principiu, ponderea redusă a beneficiilor preconizate ale unui participant nu reprezintă un obstacol în calea eligibilității, în cazul în care se preconizează că un participant care desfășoară toată activitatea în cauză va primi doar o mică parte din beneficiile globale preconizate, se poate pune sub semnul întrebării dacă realitatea acordurilor pentru acea parte este de a împărți beneficiile reciproce sau dacă aparența împărțirii beneficiilor reciproce a fost construită pentru a obține rezultate fiscale favorabile.

În astfel de cazuri, administrația fiscală poate stabili consecințele fiscale ca și cum termenii acordurilor ar fi fost în concordanță cu cei care ar fi putut fi în mod rezonabil de așteptat dacă acordurile ar fi implicat întreprinderi independente, în conformitate cu îndrumările de la alineatele 1.64-1.69.

8.30 O administrație fiscală poate, de asemenea, să nu ia în considerare o parte din termeni sau toți termenii preținși ai unui ACC în cazul în care, în timp, a existat o discrepanță substanțială între cota parte a contribuțiilor unui participant (ajustată pentru orice plăți de echilibrare) și cota parte a beneficiilor preconizate, iar realitatea comercială este că participantul care deține o cotă disproporționat de mare din contribuții ar trebui să aibă dreptul la o cotă parte mai mare din beneficiul ce face obiectul ACC. Într-un astfel de caz, participantul respectiv ar putea avea dreptul la o remunerație în condițiile principiului valorii de piață pentru utilizarea cotei parte respective de către ceilalți participanți. În circumstanțele care indică o încercare de a abuza de normele care reglementează ACC, poate fi oportun ca o administrație fiscală să nu ia în considerare ACC în întregul său.

E. Aderarea la un ACC, retragerea dintr-un ACC sau rezilierea unui ACC

8.31 O entitate care devine participant la un ACC deja activ ar putea obține un interes în orice rezultate ale activității ACC anterioare, cum ar fi imobilizările necorporale dezvoltate prin ACC, lucrările în desfășurare și cunoștințele obținute din activitățile ACC anterioare. Într-un astfel de caz, participanții anteriori transferă efectiv o parte din interesele lor respective în rezultatele activității ACC anterioare. În conformitate cu principiul valorii de piață, orice transfer de drepturi preexistente de la participanți către un nou participant trebuie să fie compensat pe baza valorii de piață pentru interesul transferat. Această compensație se numește contribuție participativă. Terminologia relevantă variază de la o jurisdicție la alta și, prin urmare, uneori, orice contribuție (sau plată de echilibrare) efectuată ca recunoaștere a transferului de bunuri sau drepturi preexistente se numește contribuție participativă, indiferent dacă este efectuată sau nu de un nou participant la ACC. Cu toate acestea, în sensul prezentului capitol, termenul „contribuție participativă” se limitează la plățile efectuate de noii intrați către un ACC deja activ pentru obținerea unei cote-parte din orice rezultate ale activității ACC anterioare. Alte contribuții, inclusiv plăți de echilibrare, sunt abordate separat în acest capitol.

8.32 Valoarea unei contribuții participative ar trebui să fie determinată pe baza valorii în condițiile principiului valorii de piață a drepturilor pe care noul participant le obține, luând în considerare cota parte a participantului din beneficiile globale preconizate care urmează să fie primite în cadrul ACC. Este posibil ca rezultatele activității anterioare a ACC să nu aibă nicio valoare, caz în care nu ar exista o contribuție participativă. De asemenea, pot exista cazuri în care un nou participant aduce imobilizări necorporale deja existente la ACC

și că plăți de echilibrare ar fi oportune de la ceilalți participanți în semn de recunoaștere a acestei contribuții. În astfel de cazuri, plăți de echilibrare și contribuția participativă ar putea fi compensate, deși trebuie păstrate dovezi adecvate ale sumelor totale ale plăților separate în scopuri de administrare fiscală.

8.33 O contribuție participativă ar trebui tratată în scopuri fiscale în același mod în care s-ar aplica în conformitate cu regulile generale ale sistemului (sistemelor) fiscal (e) (inclusiv convențiile pentru evitarea dublei impunerii) aplicabile participanților respectivi, ca și cum plata ar fi fost efectuată în afara unui ACC pentru dobândirea interesului obținut, de exemplu, un interes în imobilizări necorporale deja dezvoltat de ACC, lucrările în curs și cunoștințele obținute din activitățile ACC anterioare. Nicio parte a unei contribuții participative cu privire la un ACC nu ar constitui o redevență pentru utilizarea imobilizărilor necorporale, cu excepția cazului în care plata dă dreptul plătitorului să obțină doar un drept de utilizare a imobilizărilor necorporale aparținând unui participant (sau unei terțe părți), iar plătitorul nu obține, de asemenea, o cotă-parte din beneficiile ce-i revin asupra unor astfel de imobilizări necorporale ca atare.

8.34 Probleme similare cu cele legate de o contribuție participativă ar putea apărea atunci când un participant părăsește un ACC. În special, un participant care părăsește un ACC poate renunța la interesul său față de rezultatele activității ACC anterioare (inclusiv lucrările în desfășurare) în raport cu ceilalți participanți. Dacă există un transfer efectiv al drepturilor de proprietate la momentul retragerii unui participant, transferul trebuie compensat în conformitate cu principiul valorii de piață. Această compensație se numește plată de preluare.

8.35 În unele cazuri, rezultatele activității anterioare ACC pot să nu aibă nicio valoare, caz în care nu ar exista nicio plată de preluare. În plus, valoarea plății de preluare în conformitate cu principiul valorii de piață ar trebui să ia în considerare perspectiva participanților rămași. De exemplu, în unele cazuri, retragerea unui participant are ca rezultat o reducere identificabilă și cuantificabilă a valorii activității ACC continue. Cu toate acestea, în cazul în care valoarea cotei-parte a unui participant rămas în rezultatele activității ACC anterioare nu a crescut ca urmare a retragerii, o plată de preluare de la participantul respectiv nu ar fi adecvată. O plată de preluare ar trebui tratată în scopuri fiscale în același mod în care s-ar aplica în conformitate cu regulile generale ale sistemului (sistemelor) fiscal (e) (inclusiv convențiile pentru evitarea dublei impunerii) aplicabile participanților respectivi, ca și cum plata ar fi fost efectuată în afara unui ACC ca o contravaloare pentru cedarea drepturilor preexistente (de exemplu, un interes în imobilizări necorporale deja dezvoltat de ACC, lucrări în desfășurare și cunoștințele obținute din activitățile anterioare întreprinse în cadrul ACC).

Nicio parte a unei plăți de preluare cu privire la un ACC nu ar constitui o redevență pentru utilizarea imobilizărilor necorporale, cu excepția cazului în care plata dă dreptul plătitorului să obțină doar un drept de utilizare a imobilizărilor necorporale aparținând participantului care pleacă, iar plătitorul nu obține, de asemenea, un drept la beneficiul imobilizării necorporale în sine.

8.36 Pot exista cazuri în care absența contribuțiilor participative și plăților de preluare nu reprezintă o problemă. De exemplu, astfel de dispoziții nu ar fi necesare în cazul în care acordul este exclusiv pentru prestarea de servicii pe care participanții le achiziționează și le plătesc în comun pe o bază curentă, iar serviciile nu au ca rezultat crearea niciunui bun sau drept.

8.37 Atunci când un membru aderă la sau se retrage dintr-un ACC, poate fi necesar, de asemenea, să se ajusteze proporțional cotele parte ale contribuțiilor (pe baza modificărilor cotelor proporționale ale beneficiilor preconizate) pentru numărul crescut sau redus de participanți care rămân după aderare sau retragere.

8.38 Pot exista cazuri în care, chiar dacă ACC nu stipulează termeni care să abordeze consecințele aderării sau retragerii participanților, participanții efectuează plăți adecvate de contribuție participativă și de preluare și ajustează proporțional cotele parte ale contribuțiilor (reflectând modificările cotelor proporționale ale beneficiilor așteptate) atunci când au avut loc modificări ale calității de membru. Absența clauzelor expres nu ar trebui să împiedice concluzia că există un ACC în ceea ce privește activitățile anterioare, cu condiția ca intenția și comportamentul părților implicate să fie în concordanță cu îndrumările conținute în acest capitol. Cu toate acestea, în mod ideal, astfel de acorduri ar trebui modificate pentru a aborda în mod expres modificările viitoare ale calității de membru.

8.39 Atunci când un ACC încetează, principiul valorii de piață ar impune ca fiecare participant să primească dreptul la beneficiul rezultatelor activității ACC în conformitate cu cota parte a participantului din contribuțiilele ACC pe parcursul perioadei sale (ajustată prin plăți de echilibrare realizate efectiv, inclusiv cele efectuate în legătură cu rezilierea). Alternativ, un participant ar putea fi compensat în mod corespunzător, în conformitate cu principiul valorii de piață, de către unul sau mai mulți alți participanți pentru renunțarea la cota sa parte din rezultatele activității ACC.

F. Recomandări pentru structurarea și documentarea unui ACC

8.40 Un ACC ar trebui să fie structurat într-un mod care să respecte principiul valorii de piață. Un ACC în condițiile principiului valorii de piață ar îndeplini în mod normal următoarele condiții:

- a) Participanții ar include numai întreprinderile care se așteaptă să obțină beneficii reciproce din activitatea ACC ca atare, fie direct, fie indirect (și nu doar din efectuarea unei părți sau a întregii activități). A se vedea alineatul 8.10;
- b) Acordul ar specifica natura și amploarea dreptului la o cotă-parte din beneficiu al fiecărui participant în rezultatele activității ACC;
- c) În afara contribuțiilor la ACC, a plăților de echilibrare și a plăților de intrare, nu se vor mai efectua nici un fel de alte plăți în legătură cu anumite participații sau drepturi asupra activelor necorporale, corporale sau serviciilor obținute prin ACC.
- d) Cotele parte ale contribuțiilor ar fi determinate în mod corespunzător, utilizând o metodă de alocare care să reflecte împărțirea beneficiilor preconizate din acord;
- e) Acordul poate să prevadă în mod special efectuarea de plăți de echilibrare și/sau modificări ale contribuțiilor în perspectivă, după o anumită perioadă de timp, menite să reflecte variațiile semnificative ale cotelor proporționale de beneficii anticipate în rândul participanților.
- f) Ajustările vor fi efectuate după cum este necesar (inclusiv posibilitatea contribuțiilor participative și plăților de preluare) la aderarea sau retragerea unui participant și la încetarea ACC.

8.41 După cum se indică în Capitolul V privind documentația, ar fi de așteptat ca aplicarea principiilor de management prudential al afacerii să conducă participanții la un ACC pentru a pregăti sau a obține materiale despre natura activității în cauză, termenii acordului și coerența acestuia cu principiul valorii de piață. Implicit, în acest sens, fiecare participant ar trebui să aibă acces integral la detaliile activităților care urmează să fie desfășurate în cadrul ACC, la proiecțiile pe baza cărora urmează să fie efectuate contribuțiile și să se determine beneficiile preconizate, precum și la cheltuielile bugetate și reale pentru activitatea ACC. Toate aceste informații ar putea fi relevante și utile administrațiilor fiscale în contextul unui ACC, iar contribuabilii ar trebui să fie pregătiți să le furnizeze la cerere. Informațiile relevante pentru un anumit ACC vor depinde de fiecare caz în parte. Trebuie subliniat faptul că informațiile descrise în această listă nu reprezintă nici un standard minim de conformare, nici o enumerare exhaustivă a informațiilor pe care o administrație fiscală poate fi îndreptățită să le solicite.

8.42 Următoarele informații ar fi relevante și utile cu privire la termenii inițiali ai unui ACC:

- a) Lista participanților
- b) O listă a oricăror alte întreprinderi asociate care vor fi implicate în activitatea ACC sau despre care se așteaptă să exploateze sau să utilizeze rezultatele activității în cauză;
- c) Domeniul de aplicare al activităților și proiectelor specifice acoperite de ACC;
- d) Durata acordului;
- e) Modul în care sunt măsurate cotele parte ale participanților din beneficiile așteptate și orice proiecții utilizate în această determinare;
- f) Forma și valoarea contribuțiilor inițiale ale fiecărui participant și o descriere detaliată a modului în care se determină valoarea contribuțiilor inițiale și continue și modul în care principiile contabile sunt aplicate în mod consecvent tuturor participanților la determinarea cheltuielilor și a valorii contribuțiilor;
- g) Alocarea anticipată a responsabilităților și sarcinilor asociate activității ACC între participanți și alte întreprinderi ;
- h) Procedurile și consecințele aderării sau retragerii unui participant din ACC și rezilierea ACC și
- i) Orice prevedere referitoare la plăți de echilibrare sau la ajustarea termenilor acordului în scopul reflectării variațiilor intervenite în circumstanțele economice.

8.43 Pe durata mandatului ACC, următoarele informații ar putea fi utile:

- a) Orice modificare a acordului (de exemplu, în ceea ce privește termenii, participanții, activitatea în cauză) și consecințele unei astfel de modificări;
- b) O comparație între proiecțiile utilizate pentru a determina beneficiile așteptate din activitatea ACC și rezultatele reale (cu toate acestea, ar trebui să se țină seama de alineatul 3.74) și
- c) Cheltuielile anuale efectuate în desfășurarea activității ACC, forma și valoarea contribuțiilor fiecărui participant efectuate pe durata ACC și o descriere detaliată a modului în care se determină valoarea contribuțiilor și modul în care principiile contabile sunt aplicate în mod consecvent tuturor participanților la determinarea cheltuielilor și a valorii contribuțiilor.

Capitolul IX

Aspecte privind prețurile de transfer în contextul restructurării întreprinderilor

Introducere

A. Domeniu de aplicare

A.1 Restructurarea întreprinderilor sub incidența prezentului capitol

9.1 Nu există o definiție legală sau universal acceptată a restructurării întreprinderilor. În contextul acestui capitol, restructurarea întreprinderii este definită ca redistribuirea transfrontalieră de către o întreprindere multinațională a funcțiilor, activelor și/sau riscurilor. Restructurarea întreprinderii poate implica transferuri transfrontaliere de imobilizări necorporale de valoare, deși acest lucru nu se întâmplă întotdeauna. De asemenea, sau alternativ, poate implica rezilierea sau renegocierea substanțială a acordurilor existente. Restructurarea întreprinderilor care intră sub incidența acestui capitol constau în principal din realocarea internă a funcțiilor, activelor și riscurilor în cadrul unei întreprinderi multinaționale, deși relațiile cu terțe părți (de exemplu, furnizori, subcontractanți, clienți) pot fi, de asemenea, un motiv pentru restructurare și/sau pot fi afectate de aceasta.

9.2 De la mijlocul anilor 1990, restructurarea întreprinderilor a implicat adesea centralizarea imobilizărilor necorporale și a riscurilor cu profitul potențial atașat acestora. Acestea au constat, de obicei, din:

- Conversia distribuitorilor cu drepturi depline în distribuitori sau comisionari cu risc limitat pentru o întreprindere asociată străină care poate funcționa ca plătitor,
- Transformarea producătorilor cu drepturi depline în producători pe bază de contract sau subcontractanți pentru o întreprindere asociată străină care poate funcționa ca plătitor;

- Transferarea drepturilor de imobilizări necorporale către o entitate centrală (de exemplu, o așa-numită „societate PI”) din cadrul grupului.

9.3 Există, de asemenea, restructurări ale întreprinderilor prin care mai multe imobilizări necorporale și/sau riscuri sunt alocate entităților operaționale (de exemplu, producătorilor sau distribuitorilor). Restructurările întreprinderilor pot consta, de asemenea, în raționalizarea, specializarea sau despecializarea operațiunilor (unități de producție și / sau procese, activități de cercetare și dezvoltare, vânzări, servicii), inclusiv reducerea sau închiderea operațiunilor. Principiul valorii de piață și îndrumările din acest capitol se aplică în același mod tuturor tipurilor de tranzacții de restructurare a întreprinderilor care se încadrează în definiția dată la alineatul 9.1, indiferent dacă acestea conduc la un model comercial mai centralizat sau mai puțin centralizat.

9.4 Reprezentanții mediului de afaceri care au participat la procesul de consultare al OCDE în perioada 2005-2009 au explicat că printre motivele comerciale pentru restructurare se numără dorința de a maximiza sinergiile și economiile de scară, de a eficientiza gestionarea liniilor comerciale și de a îmbunătăți eficiența lanțului de aprovizionare, profitând de dezvoltarea tehnologiilor bazate pe Internet care au facilitat apariția organizațiilor globale. Acestea au indicat, de asemenea, că restructurarea întreprinderilor poate fi necesară pentru a menține profitabilitatea sau pentru a limita pierderile într-o economie în recesiune, de exemplu, în cazul unei situații de supracapacitate.

A.2 Aspecte care intră sub incidența prezentului capitol

9.5 Acest capitol conține o discuție despre aspectele legate de prețurile de transfer ale restructurării întreprinderilor, și anume, despre aplicarea Articolului 9 (întreprinderi asociate) din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE și a prezentelor Linii directoare pentru restructurarea întreprinderilor.

9.6 Restructurarea întreprinderilor este însoțită, de obicei, de o realocare a profiturilor între membrii grupului multinațional de întreprinderi, fie imediat după restructurare, fie pe o perioadă de câțiva ani. Un obiectiv major al acestui capitol în legătură cu Articolul 9 este de a discuta măsura în care o astfel de realocare a profiturilor este în concordanță cu principiul valorii de piață și, în general, modul în care principiul valorii de piață se aplică restructurării întreprinderilor. Implementarea modelelor comerciale integrate și dezvoltarea organizațiilor globale, în cazul în care acestea sunt realizate din motive comerciale *bona fide*, evidențiază dificultatea raționamentului în mediul teoretic al valorii de piață, care tratează membrii unui grup de întreprinderi multinaționale ca și cum ar fi părți independente. Această dificultate conceptuală de aplicare în practică a principiului valorii de piață este recunoscută în prezentul Ghid OCDE (a se vedea alineatele 1.10-1.11). Fără a aduce atingere acestei probleme, prezentul Ghid OCDE reflectă

sprijinul puternic al țărilor membre OCDE pentru principiul valorii de piață și pentru eforturile de a descrie aplicarea și perfecționarea funcționării sale în practică (a se vedea alineatele 1.14-1.15). Atunci când discută problemele care apar în contextul restructurării întreprinderilor, OCDE a ținut cont de această dificultate conceptuală în încercarea de a dezvolta abordări realiste și rezonabil de pragmatice.

9.7 Acest capitol se referă numai la tranzacțiile dintre întreprinderile asociate în sensul Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE și nu abordează atribuirea profiturilor în cadrul unei singure întreprinderi în temeiul Articolului 7 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE, deoarece acesta face obiectul raportului WP6 privind atribuirea profiturilor către sediile permanente.⁷ Îndrumările furnizate în temeiul articolului 9 au fost elaborate independent de abordarea autorizată a OCDE („AOA”) care a fost elaborată pentru articolul 7.

9.8 Normele interne anti-abuz și legislația privind societățile străine controlate nu intră în domeniul de aplicare al acestui capitol. Tratatamentul fiscal intern al unei plăți în condițiile principiului valorii de piață, inclusiv normele privind deductibilitatea unei astfel de plăți și modul în care dispozițiile fiscale interne privind plus valorile se pot aplica unei plăți în condițiile principiului valorii de piață, nu intră, de asemenea, în domeniul de aplicare al acestui capitol. Maimult decât atât, în timp ce ridică probleme importante în contextul restructurării întreprinderilor, taxa pe valoare adăugată și impozitele indirecte nusunt acoperite în acest capitol.

⁷ A se vedea Raportul privind atribuirea profiturilor către sediile permanente, aprobat de Comitetul pentru afaceri fiscale la 24 iunie 2008 și de Consiliu pentru publicare la 17 iulie 2008 și versiunea din 2010 a Raportului privind atribuirea profiturilor către sediile permanente, aprobat de Comitetul pentru afaceri fiscale la 22 iunie 2010 și de Consiliu pentru publicare la 22 iulie 2010.

B. Aplicarea Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE și a prezentului Ghid OCDE în restructurarea întreprinderilor : cadru teoretic

9.9 Acest capitol pornește de la premisa că principiul valorii de piață și prezentul Ghid OCDE nu se aplică și nu ar trebui să se aplice în mod diferit tranzacțiilor de restructurare sau post-restructurare ci numai tranzacțiilor care au fost structurate ca atare de la început. Întrebarea relevantă în temeiul Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE și al principiului valorii de piață este dacă există condiții convenite sau impuse într-o restructurare a întreprinderii care diferă de condițiile care ar fi convenite între întreprinderi independente. Acesta este cadrul teoretic în care toate îndrumările din acest capitol trebuie citite. Acest capitol este compus din patru părți care trebuie citite împreună.

Partea I: Considerente speciale privind riscurile

A. Introducere

9.10 Riscurile sunt de o importanță critică în contextul restructurării întreprinderilor. O examinare a alocării riscurilor între întreprinderile asociate este o parte esențială a analizei funcționale. De obicei, pe piața liberă, asumarea unui risc crescut ar fi, de asemenea, compensată de o creștere a rentabilității preconizate, deși rentabilitatea reală poate sau nu să crească în funcție de gradul în care riscurile sunt efectiv realizate (a se vedea alineatul 1.45). Restructurarea întreprinderilor duce adesea la transformarea operațiunilor locale în operațiuni cu risc scăzut (de exemplu, „distribuitori cu risc scăzut” sau „producători în baza unor contracte cu risc scăzut”) și la alocarea unor randamente relativ scăzute (dar în general stabile) pe motiv că riscurile antreprenoriale sunt suportate de o altă parte căreia îi este alocat profitul net. Prin urmare, este important ca administrațiile fiscale să evalueze realocarea riscurilor semnificative ale întreprinderii care este restructurată și consecințele acestei realocări asupra aplicării principiului valorii de piață la restructurarea în sine și la tranzacțiile post-restructurare. Această parte acoperă alocarea riscurilor între întreprinderile asociate în sensul Articolului 9 și, în special, interpretarea și aplicarea alineatelor de la 1.47 până la 1.53. Acesta este destinat să ofere îndrumări generale cu privire la riscurile care vor fi relevante pentru problemele specifice abordate în altă parte în acest capitol, inclusiv analiza Părții a II-a privind remunerația în condițiile principiului valorii de piață pentru restructurarea în sine, analiza Părții a III-a privind remunerația tranzacțiilor controlate post-restructurare și analiza părții a IV-a privind recunoașterea sau nerecunoașterea tranzacțiilor prezentate de un contribuabil.

B. Clauze contractuale

9.11 Spre deosebire de abordarea autorizată a OCDE (AOA) care a fost elaborată pentru Articolul 7, examinarea riscurilor în sensul Articolului 9 pornește de la o examinare a clauzelor contractuale între părți, deoarece acestea definesc, în general, modul în care riscurile trebuie împărțite între părți. Acordurile contractuale reprezintă punctul de plecare pentru a determina care parte la o tranzacție suportă riscul asociat acesteia. În consecință, ar fi o bună practică pentru întreprinderile asociate să documenteze în scris deciziile lor de a alocă sau transfera riscuri semnificative înainte ca tranzacțiile cu privire la care riscurile vor fi suportate sau transferate să aibă loc și să documenteze evaluarea consecințelor asupra potențialului de profit al realocărilor

semnificative de risc. După cum s-a menționat la alineatul 1.52, clauzele unei tranzacții pot fi regăsite în contracte scrise sau în corespondență și/sau alte comunicări între părți. În cazul în care nu există clauze scrise, relațiile contractuale ale părților trebuie deduse din comportamentul lor și din principiile economice care guvernează, în general, relațiile dintre întreprinderile independente.

9.12 Cu toate acestea, după cum se menționează la alineatele 1.47-1.53, o administrație fiscală are dreptul să conteste presupusa alocare contractuală a riscului între întreprinderile asociate dacă nu este în concordanță cu substanța economică a tranzacției. Prin urmare, în examinarea alocării riscurilor între întreprinderile asociate și a consecințelor prețurilor de transfer, este important să se revizuiască nu numai termenii contractuali, ci și următoarele întrebări suplimentare:

- Conduita întreprinderilor asociate este conformă cu alocarea contractuală a riscurilor? (a se vedea secțiunea B.1 de mai jos),
- Alocarea riscurilor în tranzacția controlată se face conform principiului valorii de piață? (a se vedea secțiunea B.2 de mai jos) și
- Care sunt consecințele alocării riscurilor? (a se vedea secțiunea B.3 de mai jos).

B.1 Conduita întreprinderilor asociate respectă alocarea contractuală a riscurilor?

9.13 În tranzacțiile dintre întreprinderi independente, divergența de interes dintre părți asigură faptul că acestea vor încerca în mod obișnuit să respecte reciproc termenii contractului și că termenii contractuali vor fi ignorați sau modificați după fapt, în general, numai dacă este în interesul ambelor părți. Este posibil să nu existe aceeași divergență de interese în cazul întreprinderilor asociate și, prin urmare, este important să se examineze dacă comportamentul părților este în conformitate cu termenii contractului sau dacă comportamentul părților indică faptul că termenii contractuali nu au fost respectați sau sunt fictivi. În astfel de cazuri, este necesară o analiză suplimentară pentru a determina termenii reali ai tranzacției.

9.14 Comportamentul părților ar trebui, în general, să fie considerat ca fiind cea mai bună dovadă cu privire la adevărata alocare a riscului. Alineatul 1.48 oferă un exemplu în care un producător vinde proprietăți unui partener/distribuitor afiliat dintr-o altă țară și se pretinde că distribuitorul își asumă toate riscurile de fluctuație a cursului valutar, dar prețul de transfer pare, de fapt, să fie ajustat astfel încât să izoleze distribuitorul de efectele fluctuațiilor de curs valutar. În acest caz, administrațiile fiscale ar putea dori să conteste presupusa alocare a riscului de fluctuație a cursului valutar.

9.15 Un alt exemplu care este relevant pentru restructurarea întreprinderilor este în cazul în care o întreprindere asociată străină își asumă toate riscurile aferente stocurilor prin contract. Atunci când se examinează o astfel de alocare a riscurilor, poate fi relevant să se examineze, de exemplu, unde sunt efectuate minusurile de inventar (altfel spus, dacă contribuabilul intern solicită de fapt reducerile de valoare ca deduceri) și pot fi căutate dovezi care să confirme că comportamentul părților susține alocarea acestor riscuri conform contractului.

9.16 Un al treilea exemplu se referă la determinarea părții care suportă riscul de credit într-un acord de distribuție. În acordurile de distribuție cu drepturi depline, riscul de creanțe neperformante este, în general, suportat de distribuitorul care înregistrează veniturile din vânzări (în ciuda oricărui mecanism de atenuare a riscurilor sau de transfer al riscurilor care poate fi pus în aplicare). Acest risc ar fi, în general, reflectat în bilanț la sfârșitul anului. Cu toate acestea, amploarea riscului suportat de distribuitor în condițiile principiului valorii de piață poate fi diferită dacă distribuitorul primește despăgubiri de la o altă parte (de exemplu, de la furnizor) pentru creanțe nerecuperabile și/sau dacă prețul său de achiziție este determinat pe baza unui preț de revânzare sau a unui comision care este proporțional cu venitul în numerar (mai degrabă decât cu cel facturat). Examinarea condițiilor reale ale tranzacțiilor dintre părți, inclusiv stabilirea prețurilor tranzacțiilor și măsura, dacă este cazul, în care este afectată de riscul de credit, poate furniza dovezi dacă, în realitate, furnizorul sau distribuitorul (sau ambii) sunt cei care suportă riscul de creanță neperformantă.

B.2 Alocarea riscurilor în tranzacția controlată este conform principiului valorii de piață?

9.17 Îndrumările relevante privind examinarea riscurilor în contextul analizei funcționale se găsesc la alineatele 1.47-1.51.

B.2.1 Rolul elementelor comparabile

9.18 În cazul în care datele evidențiază o alocare similară a riscului în tranzacții necontrolate comparabile, atunci alocarea contractuală a riscului între întreprinderile asociate este considerată ca fiind în condițiile principiului valorii de piață. În acest sens, datele comparabile pot fi regăsite fie într-o tranzacție între o parte la tranzacția controlată și o parte independentă („comparabilă internă”), fie într-o tranzacție între două întreprinderi independente, dintre care niciuna nu este parte la tranzacția controlată („comparabilă externă”). În general, căutarea comparabilelor pentru a evalua coerența cu principiul valorii de piață a unei alocări a riscurilor nu se va face separat de analiza generală de comparabilitate a tranzacțiilor cu care este

asociat riscul.

Datele comparabile vor fi utilizate pentru a evalua coerența cu principiul valorii de piață al tranzacției controlate, inclusiv alocarea riscurilor semnificative în tranzacția menționată.

B.2.2 Cazuri în care nu există elemente comparabile

9.19 Mai dificilă și mai controversată este situația în care nu se găsește nicio comparație care să demonstreze coerența alocării riscurilor într-o tranzacție controlată cu principiul valorii de piață. Doar pentru că un acord între întreprinderi asociate este unul care nu a fost întâlnit între părți independente nu este suficient pentru a concluziona că acel acord nu este conform cu principiul valorii de piață. Cu toate acestea, în cazul în care nu se constată că există elemente comparabile care să susțină o alocare contractuală a riscului între întreprinderile asociate, devine necesar să se determine dacă această alocare a riscului este una care ar fi putut fi convenită între întreprinderi independente în circumstanțe similare.

9.20 Această determinare este subiectivă prin natura sa și este de dorit să se ofere unele îndrumări cu privire la modul de a face o astfel de determinare pentru a limita pe cât posibil incertitudinile și riscurile de dublă impunere pe care le poate crea. Un factor relevant, deși nu determinant, care poate ajuta la această determinare este examinarea părții (părților) care are (au) un control relativ mai mare asupra riscului, așa cum se discută la alineatele 9.22-9.28 de mai jos. În tranzacțiile în condițiile principiului valorii de piață, un alt factor care poate influența dorința unei părți independente de a-și asuma un risc este capacitatea sa financiară de a-și asuma acest risc, așa cum s-a discutat la alineatele 9.29-9.32. Dincolo de identificarea acestor doi factori relevanți, nu este posibil să se furnizeze criterii prescriptive care să ofere certitudine în toate situațiile. Stabilirea faptului că alocarea riscurilor într-o tranzacție controlată nu este una care ar fi fost convenită între părți independente ar trebui, prin urmare, să fie făcută cu mare prudență, având în vedere faptele și circumstanțele fiecărui caz în parte.

9.21 Referirea la noțiunile de „control asupra riscului” și de „capacitate financiară de asumare a riscului” nu are scopul de a stabili un standard în temeiul Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE prin care riscurile ar urma întotdeauna funcțiile manageriale. Cadrul analitic în temeiul articolului 9 este diferit de AOA care a fost elaborat în temeiul articolului 7 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE.

B.2.2.1 Alocarea și controlul riscurilor

Relevanța noțiunii de „control”

9.22 Problema relației dintre alocarea riscurilor și control ca factor relevant pentru substanța economică este abordată la alineatul 1.49. Afirmarea din alineatul respectiv se bazează pe experiență. În absența unor elemente comparabile care să demonstreze coerența cu principiul valorii de piață a alocării riscurilor într-o tranzacție controlată, examinarea părții care are un control mai mare asupra riscului poate fi un factor relevant pentru a ajuta să se determine dacă două întreprinderi independente ar fi convenit o alocare similară a riscurilor în circumstanțe comparabile. În astfel de situații, dacă riscurile sunt alocate părții la tranzacția controlată care are relativ mai puțin control asupra acestora, administrația fiscală poate decide să conteste caracterul de valoare de piață al unei astfel de alocări a riscurilor.

Semnificația termenului „control” în acest context

9.23 În contextul alineatului 1.49, „control” ar trebui înțeles ca fiind capacitatea de a lua decizii pentru a-și asuma riscul (decizia de a risca capitalul) și de a decide dacă și cum să gestioneze riscul, pe plan intern sau utilizând un furnizor extern. Acest lucru ar necesita ca societatea să aibă personal – angajați sau administratori – care să aibă autoritatea și să îndeplinească efectiv aceste funcții de control. Astfel, atunci când o parte suportă un risc, faptul că angajează o altă parte să administreze și să monitorizeze riscul cotidian nu este suficient pentru a transfera riscul către cealaltă parte.

9.24 Deși nu este necesar să se efectueze funcțiile zilnice de monitorizare și administrare pentru a controla un risc (deoarece este posibilă externalizarea acestor funcții), pentru a controla un risc trebuie să se poată evalua rezultatul funcțiilor cotidiene de monitorizare și administrare de către furnizorul de servicii (nivelul de control necesar și tipul de evaluare a performanței ar depinde de natura riscului). Acest lucru poate fi ilustrat după cum urmează:

9.25 Să presupunem că un investitor angajează un administrator de fond pentru a investi fonduri în contul său. În funcție de acordul dintre investitor și administratorul fondului, acestuia din urmă i se poate acorda autoritatea de a lua zilnic toate deciziile de investiții în numele investitorului, deși riscul de pierdere a valorii investiției ar fi suportat de investitor. Într-un astfel de exemplu, investitorul își controlează riscurile prin trei decizii relevante: decizia de a angaja (sau de a rezilia contractul cu) administratorul de fond respectiv, decizia privind amplexarea autorității pe care o acordă administratorului de fond și obiectivele pe care i le atribuie acestuia din urmă și decizia privind valoarea investiției pe care îi solicită acestui administrator de fond să o gestioneze. În plus, administratorul fondului ar fi, în general, obligat să raporteze investitorului în mod regulat, deoarece investitorul ar dori

să evalueze rezultatul activităților administratorului fondului. Într-un astfel de caz, administratorul fondului oferă un serviciu și își gestionează riscul comercial din propria perspectivă (de exemplu, pentru a-și proteja credibilitatea). Riscul operațional al administratorului de fond, inclusiv posibilitatea de a pierde un client, este diferit de riscul investițional al clientului său. Acest scenariu ilustrează faptul că un investitor care acordă autoritatea de a lua toate deciziile de investiții curente unui terț nu transferă în mod necesar riscul investițional persoanei care ia aceste decizii în fiecare zi.

9.26 Ca un alt exemplu, să presupunem că un mandant angajează un prestator de servicii de cercetare pentru a efectua cercetări în numele său. Să presupunem că acordul dintre părți stipulează că beneficiarul suportă riscul de eșec al cercetării și va fi proprietarul rezultatului cercetării în caz de succes, în timp ce prestatorului de servicii de cercetare i se alocă o remunerație garantată, indiferent dacă cercetarea este un succes sau un eșec și niciun drept de proprietate asupra rezultatului cercetării. Deși cercetarea zilnică ar fi efectuată de personalul științific al prestatorului de servicii de cercetare, se așteaptă ca beneficiarul să ia o serie de decizii relevante pentru a-și controla riscul, cum ar fi: decizia de a angaja (sau de a rezilia contractul cu) acel prestator de servicii de cercetare, decizia privind tipul de cercetare care ar trebui efectuată și obiectivele atribuite acestuia și decizia privind bugetul alocat prestatorului de servicii de cercetare. În plus, prestatorului de servicii de cercetare i se va cere, în general, să raporteze în mod regulat beneficiarului, de exemplu, la etape prestabilite. Beneficiarul ar trebui să poată evalua rezultatul activităților de cercetare. Riscul operațional propriu al prestatorului de servicii de cercetare, de exemplu riscul de a pierde un client sau de a suferi o penalizare în caz de neglijență, este diferit de riscul de eșec suportat de beneficiar.

9.27 Ca un al treilea exemplu, să presupunem acum că un mandant angajează un subcontractant pentru a fabrica produse în numele său, folosind tehnologia care aparține mandantului. Să presupunem că acordul dintre părți este că mandantul garantează subcontractantului că va achiziționa 100% din produsele pe care acesta din urmă le va fabrica în conformitate cu specificațiile tehnice și proiectele furnizate de mandant și urmând un plan de producție care stabilește volumele și graficul de livrare a produselor, în timp ce subcontractantului i se alocă o remunerație garantată, indiferent dacă și la ce preț mandantul este capabil să revândă produsele pe piață. Deși producția zilnică ar fi efectuată de personalul subcontractantului, beneficiarul ar trebui să ia o serie de decizii relevante pentru a-și controla riscul de piață și de inventar, cum ar fi: decizia de a angaja (sau de a rezilia contractul cu) respectivul producător contractual, decizia privind tipul de produse care ar trebui fabricate, inclusiv specificațiile tehnice ale acestora și decizia privind volumele care urmează să fie fabricate de subcontractant și graficul livrării. Beneficiarul ar trebui să fie în măsură să evalueze rezultatul activităților de fabricație, inclusiv controlul calității procesului de fabricație și al produselor

fabricate. Riscul operațional propriu al sub-contractantului, de exemplu riscul de a pierde un client sau de a suferi o penalizare în caz de neglijență sau nerespectare a cerințelor de calitate și a altor cerințe stabilite de beneficiar, este distinct de riscurile de piață și de inventar suportate de beneficiar.

9.28 Trebuie avut în vedere faptul că există, de asemenea, așa cum se recunoaște la alineatul 1.49, riscuri asupra cărora niciuna dintre părți nu deține un control semnificativ. Există riscuri care, de obicei, depășesc sfera de influență a oricăreia dintre părți (de exemplu, condițiile economice, condițiile monetare și bursiere, mediul politic, modelele și tendințele sociale, concurența și disponibilitatea materiilor prime și a forței de muncă), deși părțile pot lua o decizie dacă să se expună sau nu acestor riscuri și dacă și cum să atenueze aceste riscuri. În ceea ce privește riscurile asupra cărora niciuna dintre părți nu deține un control semnificativ, controlul nu ar fi un factor util pentru a determina dacă alocarea lor între părți se desfășoară în condițiile principiului valorii de piață.

B.2.2.2 Capacitatea financiară de asumare a riscului

9.29 Un alt factor relevant, deși nu determinant, care poate ajuta la a afla dacă o alocare a riscurilor într-o tranzacție controlată este una care ar fi fost convenită între părți independente în circumstanțe comparabile, este dacă purtătorul de risc are, în momentul în care riscul îi este alocat, capacitatea financiară de a-și asuma riscul (adică „să riște”).

9.30 În cazul în care riscul este atribuit prin contract unei părți (denumită în continuare „cesionarul”) care nu are, la momentul încheierii contractului, capacitatea financiară de a-și asuma riscul, de pildă deoarece se anticipează că nu va avea capacitatea de a suporta consecințele riscului în cazul în care acesta se materializează și că, de asemenea, nu instituie un mecanism care să îl acopere, pot apărea îndoieli cu privire la faptul că riscul ar fi atribuit acestei părți în condițiile principiului valorii de piață. În realitate, într-o astfel de situație, riscul poate fi suportat efectiv de cedent, de societatea-mamă, de creditori sau de o altă parte, în funcție de faptele și circumstanțele cazului, indiferent de clauzele contractuale care se presupune că l-au atribuit cesionarului.

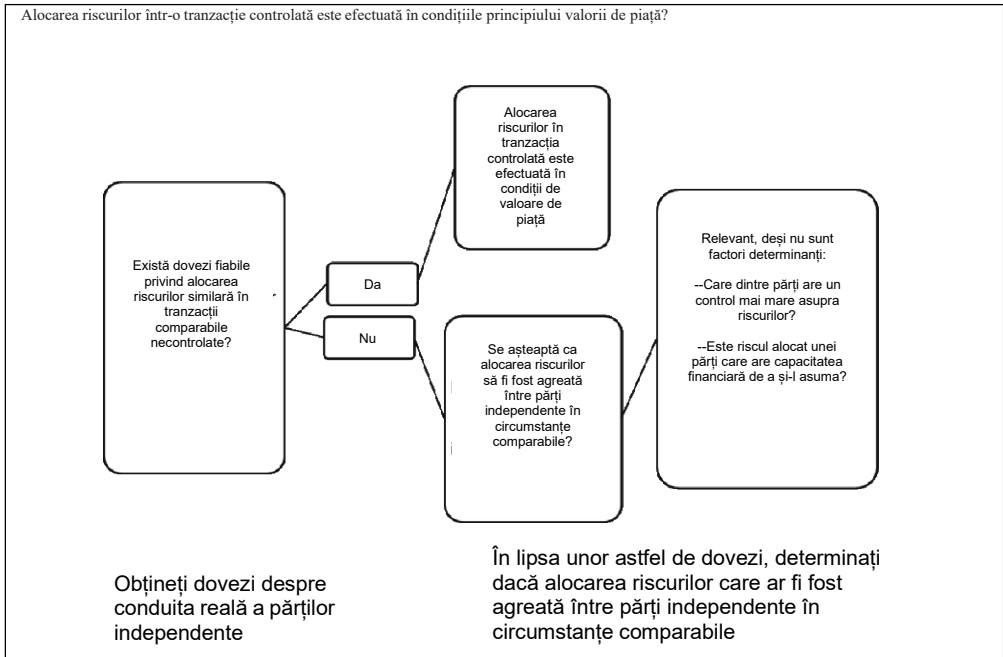
9.31 Acest lucru poate fi ilustrat după cum urmează: să presupunem că societatea A poartă răspunderea pentru produse față de clienți și încheie un contract cu societatea B, conform căruia aceasta din urmă va rambursa societății A orice pretenție pe care A o poate suferi în legătură cu această răspundere. Riscul este transferat contractual de la A la B. Se presupune acum că, la momentul încheierii contractului, societatea B nu are capacitatea financiară de a-și asuma riscul, altfel spus, se anticipează că B nu va avea capacitatea de a rambursa A, în cazul în care apare o creanță și, de asemenea, nu pune în aplicare un mecanism pentru a acoperi riscul în cazul în care se materializează. În funcție de faptele și circumstanțele cazului, acest lucru

poate determina ca A să suporte în mod eficient costurile riscului de răspundere pentru produse, caz în care transferul riscului de la A la B nu ar fi eficient. Alternativ, este posibil ca societatea-mamă a lui B sau o altă partesă acopere creanța pe care A o are asupra lui B, caz în care transferul riscului departe de A ar fi eficient (deși creanța nu ar fi rambursată de B).

9.32 Capacitatea financiară de asumare a riscului nu este în mod necesar capacitatea financiară de a suporta toate consecințele materializării riscului, deoarece poate fi capacitatea celui care își asumă riscul de a se proteja de consecințele materializării riscului. În plus, un nivel ridicat de capitalizare în sine nu înseamnă că partea puternic capitalizată prezintă riscuri.

B.2.2.3 Exemplu

9.33 Procesul general prin care se determină dacă alocarea riscurilor într-o tranzacție controlată se efectuează în condițiile principiului valorii de piață poate fi ilustrat așa cum se arată în diagrama de mai jos.



B.2.3 Diferența dintre efectuarea unei ajustări de comparabilitate și nerecunoașterea alocării riscurilor în tranzacția controlată⁸

9.34 Diferența dintre efectuarea unei ajustări de comparabilitate și nerecunoașterea alocării riscurilor într-o tranzacție controlată poate fi ilustrată cu următorul exemplu, care este în concordanță cu exemplul de la alineatul 1.69. Să presupunem că un producător din țara A are distribuitori asociați în țara B. Să presupunem că administrația fiscală din țara A examinează tranzacțiile controlate ale producătorului și, în special, alocarea riscului de inventar excedentar între producător și distribuitorii săi asociați din țara B. Se presupune că, în cazul particular, riscul de inventar excedentar este semnificativ și justifică o analiză detaliată a prețurilor de transfer. Ca punct de plecare, administrația fiscală ar examina clauzele contractuale dintre părți precum și dacă acestea au substanță economică, determinată prin referire la comportamentul părților și dacă sunt conforme cu principiul valorii de piață. Să presupunem că, în cazul particular, nu există nicio îndoială că comportamentul real al părților este în concordanță cu termenii contractuali, altfel spus, producătorul suportă de fapt riscul de inventar excedentar în tranzacțiile sale controlate cu distribuitorii asociați.

9.35 Pentru a stabili dacă alocarea riscului contractual este în conformitate cu principiul valorii de piață, administrația fiscală va examina dacă există dovezi din tranzacții necontrolate comparabile care să susțină alocarea riscului în tranzacțiile controlate ale producătorului. În cazul în care există astfel de dovezi, fie din elemente comparabile interne, fie externe, nu ar exista niciun motiv pentru a contesta alocarea riscurilor în tranzacțiile controlate ale contribuabilului.

9.36 Să presupunem acum că nu există dovezi din tranzacții interne sau externe necontrolate comparabile care să susțină alocarea riscurilor în tranzacțiile controlate ale producătorului. După cum s-a menționat la alineatul 1.69, faptul că o întreprindere independentă nu alocă riscurile în același mod ca un contribuabil în tranzacțiile sale controlate nu este suficient pentru a nu recunoaște alocarea riscurilor în tranzacțiile controlate, dar ar putea fi un motiv pentru a examina mai îndeaproape logica economică a acordului de distribuție controlată. În acest caz, ar fi necesar să se stabilească dacă alocarea contractuală a riscurilor în tranzacțiile controlate ar fi fost convenită în condițiile principiului valorii de piață.

⁸ Această secțiune abordează relația dintre îndrumările de la alineatele 1.49 și alineatele 1.64-1.69.

Un factor care poate ajuta la această determinare este o examinare a părții (părților) care are (au) un control mai mare asupra riscului de inventar excedentar (a se vedea alineatele 1.49 și 9.22-9.28 de mai sus). După cum s-a menționat la alineatul 9.20, în tranzacțiile în condițiile principiului valorii de piață, un alt factor care poate să influențeze alocarea riscului către o parte independentă este capacitatea sa financiară, la momentul alocării riscului, de a-și asuma riscul respectiv.

9.37 Este posibil ca, în ciuda lipsei unor tranzacții necontrolate comparabile care să suporte aceeași alocare a riscurilor ca și cea din tranzacția controlată a contribuabilului, o astfel de alocare a riscurilor să aibă substanță economică și să fie rațională din punct de vedere comercial, de exemplu, deoarece producătorul are un control relativ mai mare asupra riscului de inventar excedentar, deoarece ia deciziile cu privire la cantitățile de produse achiziționate de distribuitori. Într-un astfel de caz, alocarea riscurilor ar fi respectată și ar putea fi necesară o ajustare de comparabilitate pentru a elimina efectele oricărei diferențe semnificative între tranzacțiile controlate și necontrolate comparate.

9.38 Să presupunem acum că administrația fiscală constată că acordurile contribuabilului încheiate în legătură cu tranzacțiile sale controlate și, în special, alocarea riscului de stoc excedentar producătorului, diferă de cele care ar fi fost adoptate de întreprinderi independente care se comportă într-o manieră rațională din punct de vedere comercial și că, în circumstanțe comparabile, un producător nu ar fi de acord în condițiile principiului valorii de piață să își asume un risc substanțial de stoc excedentar, de exemplu, acceptând să răscumpere de la distribuitori la preț integral orice stoc nevândut. Într-un astfel de caz, administrația fiscală ar încerca să ajungă la o soluție rezonabilă printr-o ajustare a prețurilor. Cu toate acestea, în circumstanțe excepționale, în cazul în care nu se poate ajunge la o soluție rezonabilă printr-o ajustare a prețurilor, administrația fiscală poate realoca consecințele alocării riscurilor distribuitorilor asociați în conformitate cu îndrumările de la alineatele 1.47-

1.50 (de exemplu, prin contestarea obligației producătorului de a răscumpăra stocul nevândut la preț integral) dacă alocarea acestui risc este unul dintre factorii de comparabilitate care afectează tranzacția controlată examinată.

B.3 Consecințele alocării riscurilor

B.3.1 Efectele unei alocări a riscurilor care este recunoscută în scopuri fiscale

9.39 În general, consecința pentru o parte a alocării riscului asociat unei tranzacții controlate, în cazul în care se constată că o astfel de alocare a riscului este în concordanță cu principiul valorii de piață, este că partea

respectivă ar trebui:

- a) Să suporte, dacă există, costurile de gestionare (fie pe plan intern, fie prin utilizarea furnizorilor de servicii asociați sau independenți) sau de atenuare a riscului (de exemplu, costurile de acoperire împotriva riscurilor sau primele de asigurare),
- b) Să suporte costurile care pot apărea din realizarea riscului. Aceasta include, de asemenea, dacă este cazul, efectele anticipate asupra evaluării activelor (de exemplu, evaluarea stocului) și/sau înregistrarea provizioanelor, sub rezerva aplicării normelor contabile și fiscale naționale relevante; și
- c) În general, să fie compensate printr-o creștere a rentabilității preconizate (a se vedea alineatul 1.45).

9.40 Realocarea riscurilor între întreprinderile asociate poate duce atât la efecte pozitive, cât și negative atât pentru cedent, cât și pentru cesionar: pe de o parte, pierderile potențiale și eventualele datorii pot fi transferate, ca urmare a transferului, către cesionar; pe de altă parte, rentabilitatea preconizată atașată riscului transferat poate fi realizată de cesionar, mai degrabă decât de cedent.

9.41 O problemă importantă este de a evalua dacă un risc este semnificativ din punct de vedere economic, altfel spus, are un potențial de profit semnificativ și, în consecință, dacă realocarea acestui risc poate explica o realocare semnificativă a potențialului de profit. Semnificația unui risc va depinde de dimensiunea sa, de probabilitatea realizării și predictibilității sale, precum și de posibilitatea de a-l atenua. Dacă un risc este evaluat ca fiind ne semnificativ din punct de vedere economic, atunci suportarea sau realocarea aceluși risc nu ar explica în mod obișnuit o valoare substanțială sau o scădere a potențialului de profit al entității. În condițiile principiului valorii de piață, nu se așteaptă ca o parte să transfere un risc care este perceput ca fiind ne semnificativ din punct de vedere economic în schimbul unei scăderi substanțiale a potențialului său de profit.

9.42 De exemplu, în cazul în care un distribuitor cu drepturi depline este transformat într-un distribuitor cu risc limitat și se transferă dreptul de proprietate asupra stocurilor către un comitent din străinătate și, în cazul în care acest transfer duce la un transfer al riscului de inventar, administrația fiscală ar dori să evalueze dacă riscul de inventar care este transferat este semnificativ din punct de vedere economic. S-ar putea să vrea să cunoască:

- Care este nivelul investițiilor în stocuri,
- Care este istoricul uzurii morale a stocurilor,

- Care este costul asigurării acesteia și
- Care este istoricul pierderii mărfii în tranzit (dacă nu este asigurată).

9.43 Situațiile contabile pot furniza informații utile cu privire la probabilitatea și quantumul anumitor riscuri (de exemplu, riscuri de creanțe neperformante, riscuri de inventar), dar există și riscuri semnificative din punct de vedere economic care pot să nu fie înregistrate ca atare în conturile financiare (de exemplu, riscuri de piață).

B.3.2 Utilizarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer poate crea un mediu cu risc scăzut?

9.44 Problema relației dintre alegerea unei anumite metode de stabilire a prețurilor de transfer și nivelul de risc care rămâne la entitatea care este remunerată folosind această metodă este una importantă în contextul restructurării afacerii. Se susține destul de frecvent că, deoarece într-un acord remunerația se calculează folosind metoda cost-plus sau metoda tranzacțională a marjei nete (TNMM) care garantează un anumit nivel de profit brut sau net uneia dintre părți, acea parte operează într-un mediu cu risc scăzut. În acest sens, trebuie să se facă distincția între, pe de o parte, acordul de stabilirea prețurilor conform căruia prețurile și alte condiții financiare ale unei tranzacții sunt stabilite contractual și, pe de altă parte, metoda de stabilire a prețurilor de transfer care este utilizată pentru a testa dacă prețul, marja sau profiturile unei tranzacții sunt conforme cu principiul valorii de piață.

9.45 În ceea ce privește determinarea contractuală a prețului, condițiile în care o parte la o tranzacție este remunerată nu pot fi ignorate în evaluarea riscului suportat de acea parte. De fapt, acordul de stabilire a prețurilor poate afecta în mod direct alocarea anumitor riscuri între părți și poate crea, în unele cazuri, un mediu cu risc scăzut. De exemplu, un producător poate fi protejat împotriva riscului de fluctuație a prețurilor materiilor prime ca urmare a faptului că este remunerat pe baza metodei cost-plus care ia în considerare costurile sale reale. Pe de altă parte, pot exista și unele riscuri a căror alocare nu derivă din acordul de stabilire a prețurilor. De exemplu, remunerarea unei activități de producție pe baza metodei cost-plus nu poate afecta în sine alocarea riscului de reziliere a contractului de producție între părți.

9.46 În ceea ce privește metoda de stabilire a prețurilor de transfer utilizată pentru a testa prețurile, marjele sau profiturile din tranzacție, aceasta ar trebui să fie cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer în circumstanțele cazului (a se vedea alineatul 2.2). În special, ar trebui să fie în concordanță cu alocarea riscului între părți (cu condiția ca o astfel de alocare a riscului să fie în condițiile principiului valorii de piață), deoarece alocarea riscului este o parte importantă a analizei funcționale a tranzacției. Astfel, natura maimult sau mai puțin riscantă a unei activități va dicta alegerea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer și nu contrariul.

Consultați Partea a III-a a acestui capitol pentru o discuție despre remunerația în condițiile principiului valorii de piață a acordurilor post-restructurare.

C. Aspecte privind conformarea

9.47 Este o bună practică pentru contribuabili să instituie un proces de stabilire, monitorizare și revizuire a prețurilor de transfer, luând în considerare dimensiunea tranzacțiilor, complexitatea acestora, nivelul de risc implicat și dacă acestea sunt efectuate într-un mediu stabil sau în schimbare (a se vedea alineatele 3.80- 3.83). Procesul de evaluare a coerenței cu principiul valorii de piață a alocărilor de risc ale contribuabilului poate fi împovărător și costisitor. Ar fi rezonabil să ne așteptăm ca amploarea și profunzimea analizei să depindă de:

- Pragul de semnificație al riscului și, în special, dacă acesta are un potențial de profit semnificativ atașat acestuia și
- Dacă au avut loc modificări semnificative în alocarea riscurilor, de exemplu, în urma unei schimbări semnificative a profilului de risc ca urmare a unei restructurări.

Partea II: Remunerația în condițiile principiului valorii de piață pentru restructurarea propriu-zisă

A. Introducere

9.48 Restructurarea unei întreprinderi poate implica transferuri transfrontaliere ale unor elemente importante precum imobilizările necorporale de valoare, deși acest lucru nu este valabil întotdeauna. Aceasta poate implica fie rezilierea fie renegocierea substanțială a acordurilor existente, de exemplu, acordurile de producție, acordurile de distribuție, licențele, contractele de prestări servicii etc. Consecințele prețurilor de transfer atunci când sunt transferate elemente importante sunt discutate în Secțiunea D din această parte, iar consecințele prețurilor de transfer ale rezilierii sau renegocierii substanțiale a acordurilor existente sunt discutate în secțiunea E.

9.49 În conformitate cu Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE, în cazul în care condițiile stabilite sau impuse într-un transfer de funcții, active și/sau riscuri și/sau în rezilierea sau renegocierea unei relații contractuale între două întreprinderi asociate situate în două țări distincte diferă de cele care ar fi fost stabilite sau impuse între întreprinderi independente, atunciorice profituri care ar fi revenit uneia dintre întreprinderi, dar care, din cauza acestor condiții, nu s-au acumulat, pot fi incluse în profiturile respectivei întreprinderi și impozitate în consecință.

B. Ce presupune restructurarea propriu-zisă

9.50 A înțelege dacă termenii conveniți sau impuși în cazul restructurării unei întreprinderi sunt în condițiile principiului valorii de piață va fi, în general, clarificat printr-o analiză de comparabilitate și, în special, printr-o examinare a funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de părți, precum și a termenilor contractuali, a circumstanțelor economice și a strategiilor întreprinderilor.

9.51 În cazul în care sunt identificate tranzacții necontrolate care pot fi comparați cu tranzacțiile de restructurare, analiza de comparabilitate va urmări și evaluarea fiabilității comparației și, acolo unde este necesar și posibil, determinarea unor ajustări de comparabilitate suficient de precise pentru a elimina efectele semnificative ale diferențelor care pot exista între situațiile comparate.

9.52 Este posibil să nu se identifice tranzacții necontrolate comparabile pentru o tranzacție de restructurare între întreprinderi asociate. Aceasta

nu înseamnă în sine că restructurarea nu se efectuează în condițiile principiului valorii de piață, însă ea este necesară pentru a stabili dacă respectă principiul valorii de piață.⁹ În astfel de cazuri, dacă se poate aștepta ca părțile independente să fi fost de acord cu aceleași condiții în circumstanțe comparabile poate fi aflat în mod util printr-o revizuire a:

- Tranzacțiilor de restructurare și funcțiilor, activelor și riscurilor înainte și după restructurare (a se vedea secțiunea B.1);
- Motivelor comerciale și a beneficiilor preconizate în urma restructurării, inclusiv rolul sinergiilor (a se vedea secțiunea B.2);
- Opțiunilor de care părțile dispun în mod realist (a se consulta secțiunea B.3).

B.1 Identificarea tranzacțiilor de restructurare: funcții, active și riscuri înainte și după restructurare

9.53 Restructurările pot lua o varietate de forme diferite și pot implica doar doi sau mai mulți membri ai unui grup de întreprinderi multinaționale. De exemplu, un acord simplu de pre-restructurare ar putea implica un producător în plin exercițiu care produce bunuri și le vinde unui distribuitor asociat cu drepturi depline pentru vânzarea pe piață. Restructurarea ar putea implica o modificare a aceluși acord bilateral prin care distribuitorul este convertit într-un distribuitor sau comisionar cu risc limitat, riscurile suportate anterior de distribuitor cu drepturi depline fiind asumate de producător (a se vedea discuția despre riscuri din Partea I a acestui capitol). În mod frecvent, restructurarea este mai complicată, funcțiile îndeplinite, activele utilizate și/sau riscurile asumate de una sau ambele părți la un acord de pre-restructurare vor fi transferate către unul sau mai mulți membri suplimentari ai grupului.

9.54 Pentru a determina remunerația în condițiile principiului valorii de piață datorată, în urma unei restructurări, oricărei entități restructurate din cadrul unui grup de întreprinderi multinaționale, precum și care membru al grupului ar trebui să își asume o astfel de remunerație, este important să se identifice tranzacția sau tranzacțiile care au loc între entitatea restructurată și unul sau mai mulți alți membri ai grupului. Această analiză va include, de obicei, o identificare a funcțiilor, activelor și riscurilor înainte și după restructurare. Poate fi important să se efectueze o evaluare a drepturilor și obligațiilor entității restructurate în cadrul acordului prealabil restructurării (inclusiv, în circumstanțe relevante, a celor existente în temeiul contractului și al dreptului comercial) și a modului și măsurii în care aceste drepturi și obligații se vor modifica ulterior restructurării.

⁹ A se vedea alineatul 1.11.

9.55 Evident că orice evaluare a drepturilor și obligațiilor entităților restructurate trebuie să se bazeze pe cerința ca aceste drepturi și obligații să reflecte principiile economice care guvernează, în general, relațiile dintre întreprinderile independente (a se vedea alineatele 1.52 și 1.53). De exemplu, o entitate restructurată se poate afla din punct de vedere juridic sub un angajament contractual pe termen scurt sau care poate fi reziliat la momentul restructurării. Cu toate acestea, conduita reală a entității în anii sau deceniile anterioare restructurării poate indica un acord pe termen mai lung și, prin urmare, drepturi mai mari decât cele indicate de angajamentul contractual legal.

9.56 În absența dovezilor privind drepturile și obligațiile într-o situație comparabilă, poate fi necesar să se stabilească ce drepturi și obligații ar fi fost instituite dacă cele două părți ar fi realizat tranzacții în condițiile principiului valorii de piață. În efectuarea unei astfel de evaluări, trebuie să se acorde atenție evitării utilizării analizei retroactive (a se vedea alineatul 3.74).

B.2 Înțelegerea motivelor comerciale pentru restructurare și a beneficiilor preconizate din aceasta, inclusiv rolul sinergiilor

9.57 Reprezentanții mediului de afaceri care au participat la procesul de consultare al OCDE au explicat că, indiferent de produsele sau sectoarele în care activează, întreprinderile multinaționale, au nevoie din ce în ce mai mult să-și restructureze structurile pentru a oferi un control și o gestionare mai centralizată a funcțiilor de producție, cercetare și distribuție. Presiunea concurenței într-o economie globalizată, reducerea costurilor în economiile de scară, nevoia de specializare și nevoia de creștere a eficienței au fost toate descrise ca fiind importante în stimularea restructurării întreprinderilor. În cazul în care sinergiile anticipate sunt prezentate de un contribuabil ca un motiv întemeiat din punct de vedere comercial pentru restructurare, ar fi o bună practică pentru contribuabil să documenteze, la momentul în care restructurarea este decisă sau implementată, care sunt aceste sinergii anticipate și pe ce ipoteze sunt anticipate. Acesta este un tip de documentație care este probabil să fie produsă la nivel de grup în scopuri care nu au legătură cu impozitarea, pentru a sprijini procesul decizional al restructurării. În sensul Articolului 9, ar fi o bună practică pentru contribuabil să documenteze impactul acestor sinergii anticipate la nivelul entității în aplicarea principiului valorii de piață. În plus, în timp ce sinergiile anticipate pot fi relevante pentru înțelegerea restructurării întreprinderii, trebuie să se acorde atenție evitării utilizării analizei retroactive în examinările *ex post* (a se vedea alineatul 3.74).

9.58 Faptul că restructurarea unei întreprinderi multinaționale poate fi motivată de sinergii anticipate nu înseamnă neapărat că profiturile grupului de întreprinderi vor crește efectiv după restructurare. Este posibil ca sinergiile îmbunătățite să permită grupului de întreprinderi multinaționale să obțină

profituri în comparație cu ceea ce ar fi fost situația în viitor dacă restructurarea nu ar fi avut loc, dar este posibil să nu existe neapărat profituri suplimentare în comparație cu situația anterioară restructurării, de exemplu dacă restructurarea este necesară mai degrabă pentru menținerea competitivității decât pentru creșterea acesteia. În plus, sinergiile preconizate nu se materializează întotdeauna – pot exista cazuri în care implementarea unui model comercial global conceput pentru a obține mai multe sinergii de grup duce, de fapt, la costuri suplimentare și la o eficiență mai mică.

B.3 Alte opțiuni pe care părțile le au în mod realist

9.59 Aplicarea principiului valorii de piață se bazează pe ideea că o întreprindere independentă, atunci când evaluează termenii unei tranzacții potențiale, va compara tranzacția cu celelalte opțiuni disponibile în mod realist și va realiza tranzacția numai dacă nu vede nicio alternativă net mai atractivă. Cu alte cuvinte, întreprinderile independente ar realiza o tranzacție numai dacă aceasta nu le face mai rău decât următoarea cea mai bună opțiune. A lua în considerare celelalte opțiuni disponibile în mod realist poate fi relevant pentru analiza de comparabilitate, pentru a înțelege pozițiile fiecărei părți.

9.60 Astfel, în aplicarea principiului valorii de piață o administrație fiscală evaluează fiecare tranzacție ca fiind structurată de contribuabil, cu excepția cazului în care o astfel de tranzacție nu este recunoscută în conformitate cu îndrumările de la alineatul 1.65. Cu toate acestea, structurile alternative disponibile în mod realist sunt luate în considerare pentru a evalua dacă termenii tranzacției controlate (în special stabilirea prețurilor) ar fi acceptabili pentru un contribuabil necontrolat care se confruntă cu aceleași alternative și care funcționează în circumstanțe comparabile. Dacă ar fi putut fi adoptată o structură mai profitabilă, dar substanța economică a structurii contribuabilului nu diferă de forma sa, iar structura nu este irațională din punct de vedere comercial încât practic ar împiedica o administrație fiscală să stabilească un preț de transfer adecvat, tranzacția nu este ignorată. Cu toate acestea, contravaloarea din tranzacția controlată poate fi ajustată în funcție de profiturile care ar fi putut fi obținute în structura alternativă, deoarece întreprinderile independente vor intra într-o tranzacție numai dacă nu văd nicio alternativă care să fie în mod clar mai atractivă.

9.61 În condițiile principiului valorii de piață, există situații în care o entitate ar avea una sau mai multe opțiuni disponibile în mod realist, care ar fi în mod clar mai atractive decât acceptarea condițiilor restructurării (având în vedere toate condițiile relevante, inclusiv condițiile comerciale și de piață viitoare, profitul potențial al diferitelor opțiuni și orice remunerație sau despăgubire pentru restructurare), inclusiv, eventual, opțiunea de a nu realiza tranzacția de restructurare. În astfel de cazuri, este posibil ca o întreprindere independentă să nu fi fost de acord cu condițiile restructurării.

9.62 În condițiile principiului valorii de piață, există, de asemenea,

situații în care entitatea restructurată nu ar fi avut la dispoziție o opțiune net mai atractivă decât aceea de a accepta condițiile restructurării, de exemplu, rezilierea contractului – cu sau fără despăgubire, așa cum se discută în secțiunea E de mai jos. În contractele pe termen mai lung acest lucru se poate întâmpla prin invocarea unei clauze de ieșire care permite unei părți să iasă prematur din contract cu un motiv întemeiat. În contractele care permit oricărui dintre părți să renunțe la contract, partea care reziliază acordul poate alege să facă acest lucru deoarece a stabilit, sub rezerva clauzei de reziliere, că este mai favorabilă înceteze utilizarea funcției sau să o internalizeze sau să angajeze un furnizor (client) mai ieftin sau mai eficient sau să caute oportunități mai profitabile (prestator). În cazul în care entitatea restructurată transferă drepturi sau alte active sau o preocupare continuă unei alte părți, aceasta ar putea fi totuși remunerată pentru un astfel de transfer, așa cum se discută în secțiunea D de mai jos.

9.63 Principiul valorii de piață impune o evaluare a condițiilor convenite sau impuse între întreprinderile asociate la nivelul fiecăreia dintre ele. Faptul că redistribuirea transfrontalieră a funcțiilor, activelor și/sau riscurilor poate fi explicată prin motive comerciale solide la nivelul grupului de întreprinderi multinaționale, de pildă pentru a încerca să se obțină sinergii la nivel de grup, nu răspunde la întrebarea dacă este conformă cu principiul valorii de piață din perspectiva fiecăreia dintre entitățile restructurate.

9.64 Referirea la noțiunea de opțiuni disponibile în mod realist nu este menită să impună contribuabililor să documenteze toate opțiunile care ar putea fi disponibile în mod realist. După cum s-a menționat la alineatul 3.81, atunci când se efectuează o analiză de comparabilitate nu există nicio cerință pentru o căutare exhaustivă a tuturor surselor de informații relevante posibile. Mai degrabă, intenția este de a oferi o indicație că, dacă există o opțiune disponibilă în mod realist care este în mod clar mai atractivă, aceasta ar trebui luată în considerare în analiza condițiilor restructurării.

C. Realocarea profitului potențial ca urmare a restructurării întreprinderii

C.1 Profitul potențial

9.65 O întreprindere independentă nu primește neapărat remunerații atunci când o modificare a acordurilor sale comerciale are ca rezultat o reducere a profitului său potențial sau a profiturilor viitoare preconizate.

Principiul valorii de piață nu necesită remunerații pentru o simplă scăderea așteptărilor privind profiturile viitoare ale unei entități. Atunci când principiul valorii de piață se aplică la restructurarea unei întreprinderi, întrebarea este dacă există un transfer al unui element de valoare (drepturi sau alte active) sau o reziliere sau o renegociere substanțială a acordurilor existente și dacă transferul, rezilierea sau renegocierea substanțială ar avea ca rezultat nevoia unei remunerații între întreprinderi independente în circumstanțe comparabile. Aceste două situații sunt discutate în secțiunile D și E de mai jos.

9.66 În prezentul Ghid OCDE, „profit potențial” înseamnă „profiturile viitoare preconizate”. În unele cazuri, poate include pierderi. Noțiunea de „profit potențial” este adesea utilizată în scopul evaluării, în determinarea unei remunerații în condițiile principiului valorii de piață pentru un transfer de imobilizări necorporale sau a unei activități sau în determinarea unei despăgubiri în condițiile principiului valorii de piață pentru rezilierea sau renegocierea substanțială a acordurilor existente, odată ce se constată că o astfel de remunerație sau despăgubire ar fi avut loc între părți independente în circumstanțe comparabile.

9.67 În contextul restructurării întreprinderilor, profitul potențial nu ar trebui interpretat pur și simplu ca profiturile/pierderile care ar apărea în cazul în care acordul de pre-restructurare ar continua pe termen nelimitat. Pe de o parte, dacă o entitate nu are drepturi decelabile și/sau alte active la momentul restructurării, atunci nu are potențial de profit compensabil. Pe de altă parte, o entitate cu drepturi considerabile și/sau alte active la momentul restructurării poate avea un profit potențial considerabil, care trebuie, *in fine*, să facă obiectul unei remunerații suficiente pentru ca entitatea să accepte pierderea.

9.68 Pentru a determina dacă restructurarea în sine ar da naștere unei forme de remunerare, este esențial ca restructurarea să fie bine înțeleasă, inclusiv modificările care au avut loc, modul în care acestea au afectat analiza funcțională a părților, care au fost motivele comerciale și beneficiile anticipate ale restructurării și ce opțiuni ar fi fost disponibile în mod realist părților, așa cum s-a discutat în Secțiunea B.

C.2 **Realocarea riscurilor și a profitului potențial**

9.69 Restructurarea întreprinderilor implică adesea modificări ale profilurilor de risc respective ale întreprinderilor asociate. Realocările de risc pot rezulta dintr-un transfer al unui element de valoare, așa cum se discută în Secțiunea D de mai jos, și/sau dintr-o reziliere sau renegociere substanțială a acordurilor existente, așa cum se discută în Secțiunea E. Îndrumări generale privind aspectele legate de prețurile de transfer ale riscurilor se găsesc în Partea I a acestui capitol.

9.70 Să luăm exemplul unei conversii a unui producător cu drepturi depline într-un producător pe bază de contract. Într-un astfel de caz, în timp ce o recompensă cost-plus ar putea fi o remunerație în condițiile principiului valorii de piață pentru efectuarea operațiunilor de producție contractuală post- restructurare, o altă întrebare este dacă ar trebui să existe o despăgubire în condițiile principiului valorii de piață pentru modificarea acordurilor existente care are ca rezultat renunțarea producătorului la profitul potențial mai riscant, luând în considerare drepturile sale și alte active.

9.71 Ca un alt exemplu, să presupunem că un distribuitor desfășoară o activitate pe propriul risc în cadrul unui angajament contractual pe termen lung pentru un anumit tip de tranzacție. Să presupunem că, pe baza drepturilor sale în temeiul contractului pe termen lung cu privire la aceste tranzacții, distribuitorul are opțiunea realistă de a accepta sau de a refuza să fie transformat într-un distribuitor cu riscuri limitate care operează pentru o întreprindere asociată străină și că o remunerație în condițiile principiului valorii de piață pentru o astfel de activitate de distribuție cu risc scăzut este estimată a fi un profit stabil de +2% pe an, în timp ce profitul potențial suplimentar asociat riscurilor ar fi atribuit întreprinderii asociate străine. Să presupunem, în sensul prezentului exemplu, că o astfel de restructurare ar fi pusă în aplicare numai printr-o renegociere a acordurilor contractuale existente, fără a avea loc un transfer de active. Din perspectiva distribuitorului, se pune întrebarea dacă noul acord (luând în considerare atât remunerația pentru tranzacțiile post- restructurare, cât și orice remunerație pentru restructurarea în sine) l-ar plasa într-o situație la fel de avantajoasă sau mai avantajoasă decât variantele sale realiste – deși acestea sunt mai riscante. În caz contrar, acest lucru ar implica faptul că acordul post-restructurare are un preț eronat sau că ar fi necesară o remunerație suplimentară pentru a recompensa în mod corespunzător distribuitorul pentru restructurare. Din perspectiva întreprinderii asociate străine, se pune întrebarea dacă și în ce măsură ar fi dispusă să accepte riscul în condițiile principiului valorii de piață în situațiile în care distribuitorul continuă să desfășoare aceeași activitate într-o nouă calitate.

9.72 În condițiile principiului valorii de piață, este probabil ca răspunsul să depindă de drepturile și alte active ale părților, de profitul potențial al distribuitorului și al întreprinderii sale asociate în raport cu ambele modele comerciale (distribuitor cu drepturi depline și distribuitor cu riscuri limitate), precum și de durata preconizată a noului acord. Perspectiva distribuitorului poate fi ilustrată cu următorul exemplu.

Notă: Acest exemplu este doar cu titlu ilustrativ. Nu se intenționează să se spună nimic despre alegerea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer, despre agregarea tranzacțiilor sau despre ratele de remunerare în condiții de concurență deplină pentru activitățile de distribuție. Se presupune în acest exemplu că modificarea alocării riscului către distribuitor derivă din renegocierea acordului de distribuție existent care realocă riscul între părți. Acest exemplu este destinat să ilustreze perspectiva distribuitorului. Nu ține cont de perspectiva întreprinderii asociate străine (mandantului), deși ambele perspective ar trebui luate în considerare în analiza prețurilor de transfer.

Profiturile de pre-conversie ale distribuitorului: date istorice din ultimii 5 ani (activitate cu risc total) (marja de profit net/ vânzări)	Așteptările privind profitul viitor al distribuitorului pentru următorii 3 ani (dacă ar fi rămas cu risc maxim, presupunând că ar fi avut opțiunea disponibilă în mod realist pentru a face acest lucru) (marja de profit net/ vânzări)	Profiturile post-conversie ale distribuitorului (activitate cu risc scăzut) (marja de profit net/ vânzări)
Cazul nr. 1: Anul 1: (-2%) Anul 2: + 4% Anul 3: + 2% Anul 4: 0 Anul 5: + 6%	[-2% până la + 6%] cu incertitudini semnificative în acest interval	profit garantat, stabil de +2% pe an
Cazul nr. 2: Anul 1: + 5% Anul 2: + 10% Anul 3: + 5% Anul 4: + 5% Anul 5: + 10%	[+5% până la +10%] cu incertitudini semnificative în acest interval	profit garantat, stabil de +2% pe an
Cazul nr. 3: Anul 1: + 5% Anul 2: + 7% Anul 3: + 10% Anul 4: + 8% Anul 5: + 6%	[0% până la +4%] cu incertitudini semnificative în acest interval (de exemplu, din cauza noilor presiuni concurențiale)	profit garantat, stabil de +2% pe an

9.73 În cazul nr. 1, distribuitorul renunță la un profit potențial cu incertitudini semnificative pentru un profit relativ scăzut, dar stabil. Dacă o întreprindere independentă ar fi dispusă să facă acest lucru depinde de rentabilitatea anticipată în ambele scenarii, de nivelul său de toleranță la risc, de opțiunile disponibile în mod realist și de posibila remunerație pentru restructurarea în sine. În cazul nr. 2, este puțin probabil ca părțile independente aflate în situația distribuitorului să fie de acord să transfere riscurile și profitul potențial asociat pentru nicio remunerație suplimentară dacă ar avea opțiunea de a face altfel. Cazul nr. 3 ilustrează faptul că analiza ar trebui să țină seama de profitul potențial din viitor și că, în cazul în care există o schimbare semnificativă în mediul comercial sau economic, nu va fi suficientă doar utilizarea datelor istorice.

D. Transferul unui element de valoare (de exemplu, un activ sau o preocupare permanentă)

9.74 Secțiunile D.1-D.3 de mai jos conțin o discuție a unor transferuri tipice care pot apărea în restructurarea unei întreprinderi : transferuri de imobilizări corporale, de imobilizări necorporale și de activități (preocupare permanentă).

D.1 Imobilizări corporale

9.75 Restructurarea întreprinderii poate implica transferul de active corporale (de exemplu, echipamente) de la o entitate restructurată către o întreprindere asociată străină. Deși se consideră, în general, că transferurile de imobilizări corporale nu ridică dificultăți semnificative de stabilire a prețurilor de transfer, o problemă comună se referă la evaluarea stocurilor care sunt transferate la conversia de la un producător sau distribuitor reorganizat către o întreprindere asociată străină (de exemplu, un mandant), în cazul în care acest din urmă preia dreptul de proprietate asupra stocurilor de la punerea în aplicare a noului model comercial și a acordurilor privind lanțul de aprovizionare.

Exemplu

Notă: Următorul exemplu este destinat exclusiv ilustrării problemei legate de evaluarea transferurilor de stocuri. Nu se intenționează să tragă concluzii cu privire la faptul că o anumită restructurare ar trebui sau nu ar trebui să fie recunoscută de autoritățile fiscale sau dacă este sau nu în concordanță cu principiul deplinei concurențe și nici nu se intenționează să se sugereze că o anumită metodă de stabilire a prețurilor de transfer este întotdeauna acceptabilă pentru operațiunile de restructurare.

9.76 Să presupunem că un contribuabil, care este membru al unui grup de întreprinderi multinaționale, a operat ca producător și distribuitor „cu drepturi depline”. Conform modelului comercial de pre-restructurare, contribuabilul achiziționează materii prime, a fabricat produse finite folosind imobilizări corporale și necorporale care i-au aparținut sau i-au fost închiriate/licențiate, a îndeplinit funcții de marketing și distribuție și a vândut produsele finite unor clienți terți. În acest sens, contribuabilul suportă o serie de riscuri, cum ar fi riscurile aferente stocurilor, riscurile de creanțe neperformante și riscurile de piață.

9.77 Să presupunem că acordul este reorganizat, iar contribuabilul operează acum ca un așa-numit „producător în regim de subcontractare” și „distribuitor limitat”. Ca parte a restructurării, se înființează o întreprindere asociată străină care achiziționează diverse imobilizări necorporale comerciale și aferente activității de marketing de la diferiți afiliați, inclusiv contribuabilul. În urma restructurării, materiile prime urmează să fie achiziționate de către întreprinderea străină asociată, depozitate în locațiile contribuabilului pentru producție în schimbul unei taxe de producție. Stocul de produse finite va aparține întreprinderii asociate străine și va fi achiziționat de contribuabil pentru revânzarea imediată către clienți terți (altfel spus, contribuabilul va achiziționa produsele finite numai după ce a încheiat o vânzare cu un client). În cadrul acestui nou model comercial, întreprinderea asociată străină va suporta riscurile aferente stocurilor care au fost suportate anterior de contribuabil.

9.78 Să presupunem că, în cadrul tranziției de la acordul preexistent la cel reorganizat, materiile prime și produsele finite care se află în bilanțul contribuabilului la momentul instituirii noului acord sunt transferate întreprinderii asociate străine. Se pune întrebarea cum se determină prețul de transfer în condițiile principiului valorii de piață pentru stocuri la conversie. Aceasta este o problemă care poate fi întâlnită de obicei în cazul în care există o tranziție de la un model de afaceri la altul. Principiul valorii de piață se aplică transferurilor de stocuri între întreprinderi asociate situate în jurisdicții fiscale diferite. Alegerea metodei adecvate de stabilire a prețurilor de transfer depinde de analiza de comparabilitate (inclusiv funcțională) a părților. Analiza funcțională poate trebui să acopere o perioadă de tranziție pe parcursul căreia se implementează transferul. De pildă, în exemplul de mai sus:

- O posibilitate ar putea fi determinarea prețului în condițiile principiului valorii de piață pentru materia primă și produsele finite prin referire la prețuri necontrolate comparabile, în măsura în care factorii de comparabilitate pot fi îndepliniți de astfel de prețuri necontrolate comparabile, altfel spus, condițiile tranzacției necontrolate sunt comparabile cu condițiile transferului care are loc în contextul restructurării.

- O altă posibilitate ar putea fi determinarea prețului de transfer pentru produsele finite ca preț de revânzare către clienți minus o remunerație în condițiile principiului valorii de piață pentru funcțiile de marketing și distribuție care rămân încă de îndeplinit.
- O altă posibilitate ar fi să se pornească de la costurile de producție și să se adauge o marjă în condițiile principiului valorii de piață pentru a remunera producătorul pentru funcțiile pe care le-a îndeplinit, activele pe care le-a utilizat și riscurile pe care și le-a asumat în ceea ce privește aceste stocuri. Cu toate acestea, există cazuri în care valoarea de piață a stocurilor este prea mică pentru ca un element de profit să fie adăugat la costuri în condițiile principiului valorii de piață.

9.79 Alegerea metodei adecvate de stabilire a prețurilor de transfer depinde parțial de care parte a tranzacției este mai puțin complexă și poate fi evaluată cu o mai mare certitudine (funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de producător sau funcțiile de marketing și vânzări care rămân de îndeplinit, luând în considerare activele care urmează să fie utilizate și riscurile care urmează să fie asumate pentru a îndeplini aceste funcții). Consultați alineatele 3.18-3.19 privind alegerea părții testate.

D.2 Imobilizări necorporale

9.80 Transferurile de imobilizări necorporale ridică probleme dificile atât în ceea ce privește identificarea activelor transferate, cât și în ceea ce privește evaluarea acestora. Identificarea poate fi dificilă deoarece nu toate imobilizările necorporale de valoare sunt protejate și înregistrate legal și nu toate imobilizările necorporale de valoare sunt înregistrate în contabilitate. Imobilizările necorporale relevante ar putea include drepturi de utilizare a activelor industriale precum brevetele, mărcile comerciale, denumirile comerciale, desenele sau modelele, drepturile de autor asupra operelor literare, artistice sau științifice (inclusiv software) și proprietatea intelectuală cum ar fi know-how-ul și secretele comerciale. Acestea pot include, de asemenea, liste de clienți, canale de distribuție, nume unice, simboluri sau imagini. O parte esențială a analizei restructurării întreprinderii este aceea de a identifica imobilizările necorporale semnificative care au fost transferate (dacă există), dacă părțile independente ar fi remunerat transferul lor și care este valoarea lor în condițiile principiului valorii de piață.

9.81 Determinarea prețului în condițiile principiului valorii de piață pentru transferul dreptului unei imobilizări necorporale ar trebui să țină seama atât de perspectiva cedentului, cât și de cea a cesionarului (a se vedea alineatul 6.14). Acesta va fi afectat de o serie de factori printre care se numără valoarea, durata și riscul beneficiilor preconizate din exploatarea imobilizării necorporale, natura dreptului de proprietate și restricțiile care pot fi adăugate

acestui (restricții privind modul în care poate fi utilizat sau exploatat, restricții geografice, limitări de timp), amplexarea și durata rămasă a protecției sale juridice (dacă există) și orice clauză de exclusivitate care ar putea fi atașată dreptului. Evaluarea imobilizărilor necorporale poate fi complexă și incertă. Îndrumările generale privind imobilizările necorporale și acordurile de contribuție la costuri care se regăsesc în Capitolele VI și VIII pot fi aplicabile în contextul restructurării întreprinderi lor.

D.2.1 Înstrăinarea drepturilor necorporale de către o operațiune locală către o locație centrală (întreprindere asociată străină)

9.82 Restructurarea întreprinderii implică uneori transferul de imobilizări necorporale care au fost deținute și gestionate anterior de una sau mai multe operațiuni locale într-o locație centrală situată într-o altă jurisdicție fiscală (de exemplu, o întreprindere asociată străină care funcționează ca mandant sau ca așa-numită „societate PI”). Imobilizările necorporale transferate pot fi sau nu valoroase pentru cedent și/sau pentru grupul de întreprinderi multinaționale în ansamblu. În unele cazuri, cedentul continuă să utilizeze imobilizările necorporale transferate, dar face acest lucru într-o altă calitate juridică (de exemplu, în calitate de licențiat al cesionarului sau printr-un contract care include drepturi limitate asupra imobilizărilor necorporale, cum ar fi un acord contractual de producție care utilizează brevete care au fost transferate; sau un acord de distribuție „limitat” care utilizează o marcă comercială care a fost transferată); în alte cazuri, cedentul nu face acest lucru.

9.83 Grupurile de întreprinderi multinaționale pot avea motive comerciale solide pentru a centraliza proprietatea și gestionarea imobilizărilor necorporale. Un exemplu în contextul restructurării întreprinderilor este un transfer de imobilizări necorporale care însoțește specializarea unităților de producție din cadrul unui grup de întreprinderi multinaționale. Anterior restructurării, fiecare entitate de producție poate deține și administra o serie de brevete – de exemplu, dacă unitățile de producție au fost achiziționate istoric de la terți cu bunurile lor necorporale. Într-un model de afaceri global, fiecare unitate de producție poate fi specializată în funcție de tipul de proces de fabricație sau de zona geografică, mai degrabă decât de un brevet. Ca urmare a unei astfel de restructurări, grupul de întreprinderi multinaționale ar putea proceda la transferul tuturor brevetelor deținute și administrate la nivel local într-o locație centrală, care, la rândul său, va oferi drepturi contractuale (prin licențe sau acorduri de fabricație) tuturor unităților de producție ale grupului pentru fabricarea produselor care se încadrează în noile lor domenii de competență, utilizând brevete care au fost inițial deținute fie de aceeași, fie de o altă entitate din cadrul grupului.

9.84 Principiul valorii de piață impune o evaluare a condițiilor realizate

sau impuse între întreprinderile asociate, la nivelul fiecăreia dintre ele. Faptul că centralizarea drepturilor asupra imobilizării necorporale poate fi motivată de rațiuni comerciale solide la nivelul grupului multinațional de întreprinderi nu răspunde la întrebarea dacă cesiunea este conformă cu principiul valorii de piață atât din perspectiva cedentului, cât și a cesionarului.

9.85 De asemenea, în cazul în care o operațiune locală transferă imobilizările necorporale unei întreprinderi asociate străine și continuă să utilizeze imobilizările necorporale ulterior cedării, dar face acest lucru într-o capacitate juridică diferită (de exemplu, în calitate de licențiat), condițiile transferului ar trebui evaluate atât din perspectiva cedentului, cât și din perspectiva cesionarului, în special prin examinarea prețului la care întreprinderile independente comparabile ar fi dispuse să transfere și să achiziționeze imobilizările. A se vedea alineatul 9.81. Stabilirea unei remunerații în condițiile principiului valorii de piață pentru deținerea, utilizarea și exploatarea ulterioară a activului transferat ar trebui să țină seama de amploarea funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate depărți în legătură cu imobilizările necorporale transferate. Acest lucru este deosebit de relevant pentru restructurarea întreprinderilor, deoarece mai multe țări și-au exprimat îngrijorarea că adesea nu le sunt puse la dispoziție informații relevante cu privire la funcțiile, activele și riscurile întreprinderilor asociate străine.

9.86 În cazul în care restructurarea întreprinderilor prevede un transfer al unei imobilizări necorporale urmat de un nou acord prin care cedentul va continua să utilizeze imobilizarea necorporală transferată, întregul acord comercial dintre părți trebuie examinat pentru a evalua dacă tranzacțiile sunt conforme cu principiul valorii de piață. În cazul în care o parte independentă ar transfera un activ pe care intenționează să îl exploateze în continuare, ar fi prudent ca aceasta să negocieze condițiile unei astfel de utilizări viitoare (de exemplu, într-un acord de licență) concomitent cu condițiile transferului. De fapt, va exista, în general, o relație între determinarea unei remunerații în condițiile principiului valorii de piață pentru transfer, determinarea unei remunerații în condițiile principiului valorii de piață pentru tranzacțiile post-restructurare în legătură cu imobilizările necorporale transferate, cum ar fi taxele de licență viitoare care pot fi plătite de cedent pentru a putea continua utilizarea activului și profitabilitatea viitoare preconizată a cedentului din utilizarea viitoare a activului. De exemplu, un acord prin care un brevet este transferat la un preț de 100 în anul N și concomitent este încheiat un acord de licență conform căruia cedentul va continua să utilizeze brevetul transferat în schimbul unei redevențe de 100 pe an pe o perioadă de 10 ani este puțin probabil să fie în concordanță cu principiul valorii de piață.

D.2.2 *Imobilizările necorporale transferate într-un moment în care nu au o valoare stabilită*

9.87 Dificultăți pot apărea în contextul restructurării întreprinderilor în careo imobilizare necorporală este transferată într-un moment în care nu are încă o valoare stabilită (de exemplu, pre-exploatare), în special în cazul în care există un decalaj semnificativ între nivelul profiturilor viitoare preconizate care a fost luat în considerare în evaluarea efectuată la momentul tranzacției de vânzare și profiturile reale obținute de cesionar din exploatarea imobilizărilor necorporale astfel dobândite. Atunci când evaluarea imobilizărilor necorporale la momentul tranzacției este extrem de incertă, se pune întrebarea cum ar trebui determinată stabilirea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață. Problema ar trebui rezolvată, atât de contribuabili, cât și de administrațiile fiscale, prin referire la ceea ce ar fi făcut întreprinderile independente în circumstanțe comparabile, pentru a ține cont de incertitudinea de evaluare în stabilirea prețurilor tranzacției. A se vedea alineatele 6.28-6.35 și exemplele din Anexa la Capitolul VI „Exemple pentru a ilustra îndrumările privind imobilizările necorporale și evaluarea extrem de incertă”.

9.88 În urma acestor îndrumări, principala problemă este de a determina dacă evaluarea a fost suficient de nesigură la început încât părțile care operează în condițiile principiului valorii de piață ar fi necesitat un mecanism de ajustare a prețurilor sau dacă modificarea valorii a fost o evoluție atât de fundamentală încât ar fi condus la o renegociere a tranzacției. În acest caz, s-ar justifica alegerea administrației fiscale de a determina prețul de piață pentru transferul imobilizării necorporale pe baza clauzei de ajustare sau a renegocierii care ar fi furnizate în condițiile principiului valorii de piață într-o tranzacție necontrolată comparabilă. În alte circumstanțe, în cazul în care nu există niciun motiv să se considere că evaluarea a fost suficient de nesigură la început încât părțile ar fi solicitat o clauză de ajustare a prețurilor sau ar fi renegociat termenii acordului, nu există niciun motiv pentru ca administrațiile fiscale să facă o astfel de ajustare deoarece aceasta ar reprezenta o utilizare necorespunzătoare a analizei retroactive. Simpla existență a incertitudinii la momentul tranzacției nu ar trebui să necesite o ajustare *ex-post* fără a lua în considerare ceea ce terțiar fi făcut sau ar fi convenit între ei.

D.2.3 *Imobilizări necorporale locale*

9.89 În cazul în care o operațiune locală cu drepturi depline este transformată într-o operațiune cu „risc limitat, imobilizări necorporale limitate, remunerație scăzută”, se pune întrebarea dacă această conversie implică transferul de la entitatea locală restructurată către o întreprindere asociată străină a imobilizărilor necorporale de valoare, cum ar fi listele de clienți și dacă există imobilizări necorporale locale care rămân la entitatea

locală.

9.90 În special în cazul conversiei unui distribuitor cu drepturi depline într-un distribuitor sau comisionar cu risc limitat, poate fi important să se examineze dacă distribuitorul a dezvoltat imobilizări necorporale aferente activității de marketing locale în anii anteriori restructurării sale și dacă da, care este natura și valoarea acestor active necorporale și dacă acestea au fost transferate unei întreprinderi asociate. În cazul în care astfel de imobilizări necorporale locale se constată și se transferă unei întreprinderi asociate străine, principiul valorii de piață ar trebui să se aplice pentru a determina dacă și, în caz afirmativ, cum să fie compensat un astfel de transfer pe baza a ceea ce s-ar conveni între întreprinderi independente în circumstanțe comparabile. Pe de altă parte, în cazul în care se constată că astfel de imobilizări necorporale locale există și rămân în entitatea restructurată, acestea ar trebui luate în considerare în analiza funcțională a activităților post-restructurare. În consecință, acestea pot influența selectarea și aplicarea celei mai adecvate metode de stabilire a prețurilor de transfer pentru tranzacțiile controlate post-restructurare și/sau pot fi remunerate separat, de exemplu, prin plăți de redevențe efectuate de întreprinderea asociată străină care le va exploata începându-se restructurarea către entitatea restructurată pe durata de viață a imobilizărilor necorporale.¹⁰

D.2.4 Drepturi contractuale

9.91 Drepturile contractuale pot fi active necorporale de valoare. În cazul în care drepturile contractuale de valoare sunt transferate (sau cedate) între întreprinderile asociate, acestea ar trebui să fie remunerate în condițiile principiului valorii de piață, luând în considerare valoarea drepturilor transferate atât din perspectiva cedentului, cât și din cea a cesionarului.

9.92 Administrațiile fiscale și-au exprimat îngrijorarea cu privire la cazurile pe care le-au observat în practică, în care o entitate reziliază voluntar un contract care i-a oferit beneficii pentru a permite unei întreprinderi asociate străine să încheie un contract similar și să beneficieze de profitul potențial atașat acestuia. De exemplu, să presupunem că societatea A are contracte de valoare pe termen lung cu clienți independenți care au un potențial de profit semnificativ pentru A.

Să presupunem că, la un moment dat, A își reziliază în mod voluntar contractele cu clienții săi în condițiile în care aceștia din urmă sunt obligați din punct de vedere legal sau comercial să încheie acorduri similare cu societatea B, o entitate străină care aparține aceluiași grup de întreprinderi multinaționale ca A. În consecință, drepturile contractuale și profitul potențial

¹⁰ Consultați partea a III-a a acestui capitol pentru o discuție despre remunerarea acordurilor post-restructurare.

aferent care îi reveneau lui A îi revin acum lui B. În cazul în care situația de fapt este că B ar putea încheia contracte cu clienții numai cu condiția ca A să renunțe la propriile drepturi contractuale în beneficiul său și că A și-a reziliat contractele doar cu clienții săi, știind că aceștia din urmă au fost obligați din punct de vedere legal sau comercial să încheie acorduri similare cu B, acest lucru ar consta, în esență, într-o tranzacție tripartită și poate echivala cu un transfer de drepturi contractuale valoroase de la A la B care ar putea fi remunerate în condițiile principiului valorii de piață în funcție de valoarea drepturilor cedate de A din perspectiva atât a lui A, cât și a lui B.

D.3 Transferul activității (preocuparea permanentă)

D.3.1 Evaluarea unui transfer de activitate

9.93 Restructurarea întreprinderi lor implică uneori transferul unei activități, și anume, o unitate de afaceri funcțională, integrată din punct de vedere economic. Transferul unei activități în acest context înseamnă transferul de active, împreună cu capacitatea de a îndeplini anumite funcții și de a suporta anumite riscuri. Astfel de funcții, active și riscuri pot include, printre altele: imobilizări corporale și necorporale; datoriile asociate cu deținerea anumitor active și îndeplinirea anumitor funcții cum ar fi cercetarea și dezvoltarea și producția; capacitatea de a desfășura activitățile pe care cedentul le-a desfășurat înainte de transfer și orice resurse, capacități și drepturi. Evaluarea unui transfer al activității ar trebui să reflecte toate elementele de valoare carear face loc remunerației între părți independente în circumstanțe comparabile. De exemplu, în cazul unei restructurări a unei întreprinderi care implică transferul unei unități de afaceri care include, printre altele, facilități de cercetare cu o echipă de cercetare cu experiență, evaluarea unei astfel de activități ar trebui să reflecte, printre altele, valoarea facilității și valoarea (dacă există) a forței de muncă existente care ar fi convenită în condițiile principiului valorii de piață.

9.94 Determinarea remunerației în condițiile principiului valorii de piață pentru transferul unei activități nu se ridică neapărat la suma evaluărilor separate ale fiecărui element separat care compune transferul. În special, în cazul în care transferul unei activități cuprinde mai multe transferuri simultane de active, riscuri sau funcții interdependente, evaluarea acestor transferuri pe bază agregată poate fi necesară pentru a obține cea mai fiabilă măsură a prețului în condițiile principiului valorii de piață pentru activitate. Metodele de evaluare care sunt utilizate în tranzacțiile de achiziție între părți independente se pot dovedi utile pentru evaluarea transferului unei activități între întreprinderile asociate.

9.95 Un exemplu: o activitate de producție care a fost efectuată de M1, o entitate a grupului de întreprinderi multinaționale, este relocată unei alte entități, M2 (de exemplu, pentru a beneficia de economii de locație). Să

presupunem că M1 își transferă către M2 utilajele și echipamentele, stocurile, brevetele, procesele de fabricație și know-how-ul și contractele cheie cu furnizorii și clienții. Să presupunem că mai mulți angajați ai M1 sunt relocați în M2 pentru a ajuta M2 la începutul activității de producție astfel relocată.

Să presupunem că un astfel de transfer ar fi considerat un transfer al activității, dacă ar avea loc între părți independente. Pentru a determina remunerația în condițiile principiului valorii de piață, dacă există, a unui astfel de transfer între întreprinderi asociate, aceasta ar trebui comparată cu un transfer al unei activități între părți independente, mai degrabă decât cu un transfer de active izolate.

D.3.2 Activități generatoare de pierderi

9.96 Nu toate cazurile în care o entitate restructurată își pierde funcțiile, activele și/sau riscurile implică o pierdere reală a profiturilor viitoare preconizate. În unele situații de restructurare, circumstanțele pot fi de așa natură încât, mai degrabă decât să piardă o „oportunitate de a obține profit”, entitatea restructurată este de fapt protejată de probabilitatea unei „oportunități de a genera pierderi”. O entitate poate accepta restructurarea și o pierdere a funcțiilor, activelor și/sau riscurilor deoarece această opțiune pare mai favorabilă decât încetarea pur și simplu a activității sale. În cazul în care entitatea restructurată prognozează pierderi viitoare în lipsa restructurării (de exemplu, operează o unitate de producție care nu este rentabilă din cauza creșterii concurenței din partea importurilor cu costuri reduse), atunci este posibil să nu existe, de fapt, nicio pierdere a vreunei oportunități de profit din restructurare, în loc să continue să își desfășoare activitatea existentă. În astfel de circumstanțe, restructurarea ar putea aduce un beneficiu entității restructurate din reducerea sau eliminarea pierderilor viitoare dacă aceste pierderi depășesc costurile de restructurare.

9.97 S-a pus întrebarea dacă cesionarul ar trebui, de fapt, să fie remunerat de cedent pentru preluarea unei activități generatoare de pierderi. Răspunsul depinde de faptul dacă o întreprindere independentă în circumstanțe comparabile ar fi fost dispusă să plătească pentru a se debarasa de activitatea generatoare de pierderi sau dacă ar fi luat în considerare alte opțiuni cum ar fi închiderea activității și dacă o terță parte ar fi fost dispusă să achiziționeze activitatea generatoare de pierderi (de exemplu, din cauza posibilelor sinergii cu propriile sale activități) și dacă da, în ce condiții, de exemplu, sub rezerva unei remunerații. Pot exista circumstanțe în care o parte independentă ar fi dispusă să plătească, de exemplu, dacă costurile financiare și riscurile sociale ale închiderii activității ar fi de așa natură încât cedentul să considere că este mai avantajos să plătească un cesionar care va încerca să reconvertească activitatea și va fi responsabil pentru orice plan de disponibilizare care ar putea fi necesar.

9.98 Cu toate acestea, situația ar putea fi diferită în cazul în care

activitatea generatoare de pierderi a oferit alte beneficii, cum ar fi sinergii cu alte activități desfășurate de același contribuabil. De asemenea, pot exista circumstanțe în care o activitate generatoare de pierderi este menținută, deoarece produce unele beneficii grupului în ansamblu. Într-un astfel de caz, se pune întrebarea dacă, în condițiile principiului valorii de piață, entitatea care menține activitatea generatoare de pierderi ar trebui să fie remunerată de cei care beneficiază de menținerea acesteia.

D.4 Externalizare

9.99 În cazurile de externalizare, se poate întâmpla ca o parte să decidă în mod voluntar să se supună unei restructurări și să suporte costurile de restructurare asociate în schimbul economiilor anticipate. De exemplu, să presupunem că un contribuabil care fabrică și vinde produse într-o jurisdicție cu costuri ridicate decide să externalizeze activitatea de producție către o întreprindere asociată situată într-o jurisdicție cu costuri reduse. În urma restructurării, contribuabilul va achiziționa de la întreprinderea asociată produsele fabricate și va continua să le vândă clienților terți. Restructurarea poate implica costuri de restructurare pentru contribuabil, făcând în același timp posibil ca acesta să beneficieze de economii de costuri la achizițiile viitoare în comparație cu propriile costuri de producție. Întreprinderile independente implementează acest tip de acord de externalizare și nu necesită neapărat o remunerație explicită din partea cesionarului dacă economiile de costuri anticipate pentru cedent sunt mai mari decât costurile sale de restructurare.¹¹

¹¹ O altă problemă discutată la alineatele 9.148-9.153 este dacă și dacă da, cum ar trebui alocate economiile de locație între părți în condițiile principiului valorii de piață.

E. Despăgubirea entității restructurate pentru rezilierea sau renegocierea substanțială a acordurilor existente

9.100 În cazul în care o relație contractuală existentă este reziliată sau renegociată în mod substanțial în contextul unei restructurări a întreprinderii, entitatea restructurată ar putea suferi prejudicii cum ar fi costurile de restructurare (de exemplu, anularea activelor, încetarea contractelor de muncă), costurile de reconversie (de exemplu, pentru a-și adapta funcționarea existentă la alte nevoi ale clienților) și/sau o pierdere a profitului potențial. În restructurarea întreprinderilor acordurile existente sunt adesea renegociate astfel încât profilurile de risc respective ale părților să fie modificate cu consecințe asupra alocării potențialului de profit între ele. De exemplu, un acord de distribuție cu drepturi depline este transformat într-un acord de distribuție limitată sau într-un acord de comisionar; un acord de producție cu drepturi depline este transformat într-un acord de producție pe bază de contract sau de sub-contractare. În aceste situații, se pune întrebarea dacă părțile independente în circumstanțe similare ar fi convenit ca o despăgubire să fie plătită entității restructurate (și, dacă da, cum să se determine o astfel de despăgubire).

9.101 Renegocierea acordurilor existente este uneori însoțită de un transfer de drepturi sau alte active. De exemplu, rezilierea unui contract de distribuție este uneori însoțită de un transfer de imobilizări necorporale. În astfel de cazuri, îndrumările din secțiunile D și E din această parte trebuie citite împreună.

9.102 În sensul prezentului capitol, despăgubire înseamnă orice tip de despăgubire care poate fi plătită pentru prejudiciile suferite de entitatea restructurată, fie sub forma unei plăți în avans, a unei participări la costurile de restructurare, a unor prețuri mai mici (sau mai mari) de cumpărare (sau vânzare) în contextul operațiunilor post-restructurare, fie sub orice altă formă.

9.103 Nu ar trebui să existe nicio prezumție că toate rezilierile de contracte sau renegocierile substanțiale ar trebui să dea dreptul la despăgubiri în condițiile principiului valorii de piață. Pentru a evalua dacă o despăgubire ar fi garantată în condițiile principiului valorii de piață, este important să se examineze circumstanțele la momentul restructurării, în special drepturile și alte active ale părților, precum și, dacă este cazul, opțiunile disponibile în mod realist părților. În acest scop, următoarele patru condiții pot fi importante:

- Dacă acordul care este reziliat, nu este reînnoit sau renegociat în mod substanțial este oficializat în scris și prevede o clauză de despăgubire (a se vedea secțiunea E.1 de mai jos);
- Dacă termenii acordului și existența sau inexistența unei clauze de despăgubire sau a unui alt tip de garanție (precum și termenii unei astfel de clauze, în cazul în care există) sunt conforme cu principiul valorii

de piață (a se vedea secțiunea E.2 de mai jos);

- Dacă drepturile de despăgubire sunt prevăzute de legislația comercială sau de jurisprudență (a se vedea secțiunea E.3 de mai jos) și
- Dacă, în condițiile principiului valorii de piață, o altă parte ar fi fost dispusă să despăgubească pe cea care suferă din cauza rezilierii sau renegocierii acordului (a se vedea secțiunea E.4 de mai jos).

E.1 Cazul în care acordul care este reziliat, nu este reînnoit sau renegociat în mod substanțial este oficializat în scris și prevede o clauză de despăgubire

9.104 În cazul în care acordul reziliat, nereînnoit sau renegociat este oficializat în scris,¹² punctul de plecare al analizei ar trebui să fie o revizuire a faptului dacă au fost respectate condițiile de reziliere, nereînnoire sau renegociere a contractului (de exemplu, cu privire la orice perioadă de preaviz necesară) și dacă este prevăzută o clauză de despăgubire sau un alt tip de garanție pentru reziliere, nereînnoire sau renegociere. După cum s-a menționat la alineatul 1.53, în tranzacțiile dintre întreprinderi independente, divergența de interese dintre părți asigură faptul că acestea vor încerca în mod obișnuit să respecte reciproc termenii contractului și că termenii contractuali vor fi ignorați sau modificați *ex post*, în general, numai dacă este în interesul ambelor părți.

9.105 Cu toate acestea, examinarea termenilor contractului între întreprinderile asociate poate să nu fie suficientă din perspectiva prețurilor de transfer, deoarece simplul fapt că un anumit contract reziliat, nereînnoit sau renegociat nu a furnizat o clauză de despăgubire sau de garanție nu înseamnă neapărat că aceasta este valoarea de piață, așa cum se discută mai jos.

E.2 Cazul în care termenii acordului și existența sau inexistența unei clauze de despăgubire sau a unui alt tip de garanție (precum și termenii unei astfel de clauze în cazul în care există) sunt în condițiile principiului valorii de piață

¹² După cum s-a menționat la alineatul 1.52, termenii unei tranzacții pot fi găsiți în corespondența/comunicările dintre părți, altele decât un contract scris. În cazul în care nu există clauze scrise, relațiile contractuale ale părților trebuiededuse din comportamentul lor și din principiile economice care guvernează, în general, relațiile dintre întreprinderile independente.

9.106 Între întreprinderi independente există cazuri de contracte care sunt reziliate, nereînnoite sau renegociate în mod substanțial fără nicio despăgubire. Cu toate acestea, deoarece aceeași divergență de interese care există între părțile independente poate să nu existe în cazul întreprinderilor asociate, se poate pune întrebarea dacă termenii unui contract între întreprinderile asociate sunt în condițiile principiului valorii de piață, altfel spus, dacă părțile independente în condiții comparabile ar fi încheiat un astfel de contract (de exemplu, un contract care nu conține nicio clauză de despăgubire sau garanție de orice fel în caz de reziliere, nereînnoire sau renegociere). În cazul în care datele comparabile evidențiază o clauză de despăgubire similară (sau absența acesteia) în circumstanțe comparabile, clauza de despăgubire (sau absența acesteia) într-o tranzacție controlată va fi considerată o clauză de valoare de piață. Cu toate acestea, în acele cazuri în care nu se găsesc astfel de date comparabile, determinarea dacă părțile independente ar fi fost de acord cu o astfel de clauză de despăgubire (sau absența acesteia) ar trebui să ia în considerare drepturile și alte active ale părților la momentul încheierii acordului și al încetării sau renegocierii acestuia și ar putea fi însoțită de o examinare a opțiunilor disponibile în mod realist părților.¹³

9.107 Atunci când se examinează dacă condițiile unui acord sunt în conformitate cu principiul valorii de piață poate fi necesar să se examineze atât remunerația tranzacțiilor care fac obiectul acordului, cât și condițiile financiare ale rezilierii acestuia, deoarece ambele pot fi interdependente. De fapt, termenii unei clauze de reziliere (sau absența acesteia) pot fi un element semnificativ al analizei funcționale a tranzacțiilor și, în special, al analizei riscurilor părților și, în consecință, poate fi necesar să fie luați în considerare la stabilirea unei remunerații în condițiile principiului valorii de piață pentru tranzacții. În mod similar, remunerarea tranzacțiilor va avea impact atunci când se încearcă să se determine dacă condițiile de reziliere a acordului sunt în condițiile principiului valorii de piață.

9.108 În unele situații, este posibil ca în circumstanțe comparabile o parte independentă să nu fi avut nicio opțiune disponibilă în mod realist care să fie în mod clar mai atractivă pentru aceasta decât acceptarea condițiilor rezilierii sau renegocierii substanțiale a contractului. În alte cazuri, este posibil ca, pe baza unei examinări a fondului acordului și a comportamentului real al întreprinderilor asociate, să fie necesar un contract implicit pe termen mai lung, prin care partea reziliată ar avea dreptul la o anumită despăgubire în caz de reziliere anticipată.

¹³ Consultați alineatele 9.59-9.64 pentru o discuție despre opțiunile disponibile în mod realist.

9.109 O circumstanță care merită o atenție deosebită, deoarece ar fi putut influența termenii contractului dacă ar fi fost încheiat între părți independente, este situația în care contractul reziliat acum a impus unei părți să facă o investiție semnificativă pentru care ar putea aștepta rentabilitate în condițiile principiului valorii de piață, în mod rezonabil, numai dacă contractul a fost menținut pentru o perioadă extinsă de timp. Acest lucru a creat un risc financiar pentru partea care face investiția în cazul în care contractul a fost reziliat înainte de sfârșitul acestei perioade de timp. Gradul de risc ar depinde de faptul dacă investiția este foarte specializată sau ar putea fi utilizată (eventual supusă unor adaptări) pentru alți clienți. În cazul în care riscul a fost semnificativ, ar fi fost rezonabil ca părțile independente, în circumstanțe comparabile, să ia în considerare acest lucru la negocierea contractului.

9.110 Un exemplu ar fi în cazul în care un contract de manufactură între întreprinderi asociate impune producătorului să investească într-o nouă unitate de producție. Să presupunem că rentabilitatea investiției în condițiile principiului valorii de piață poate fi anticipată în mod rezonabil de către producător în momentul încheierii contractului, cu condiția ca acel contract să dureze cel puțin cinci ani, activitatea de manufactură să producă cel puțin x bucăți pe an și remunerația activității de manufactură să fie calculată pe o bază (de exemplu, $y\$/bucată$) care se preconizează că va genera o rentabilitate în condițiile principiului valorii de piață a investiției totale în noua unitate de producție. Să presupunem că, după trei ani, întreprinderea asociată reziliază contractul în conformitate cu termenii săi în contextul unei restructurări la nivel de grup a operațiunilor de manufactură. Să presupunem că unitatea de producție este foarte specializată iar producătorul, după reziliere, nu are altă opțiune decât să anuleze activele. Se pune întrebarea dacă, în circumstanțe comparabile, un producător independent ar fi căutat, în primul rând, să atenueze riscul financiar legat de investiție în cazul rezilierii contractului său înainte de sfârșitul perioadei de cinci ani de care avea nevoie pentru a obține o rentabilitate a investiției în condițiile principiului valorii de piață.

9.111 Îndrumările generale din Partea I a acestui capitol cu privire la modul de a determina dacă o alocare a riscurilor este în conformitate cu principiul valorii de piață ar fi relevante într-un astfel de caz. În cazul în care se constată tranzacții necontrolate comparabile care demonstrează o alocare similară a riscurilor în tranzacții necontrolate (luând în considerare în special condițiile investiției, remunerarea activității de producție și condițiile rezilierii), atunci alocarea riscurilor între întreprinderile asociate ar fi considerată ca fiind efectuată în condițiile principiului valorii de piață.

9.112 În cazul în care nu se găsesc astfel de dovezi, întrebarea ar fi dacă părțile independente ar fi fost de acord cu o alocare similară a riscului. Acest lucru va depinde de faptele și circumstanțele tranzacției și, în special, de drepturile și alte active ale părților.

- În condițiile principiului valorii de piață, este posibil ca partea care face investiția să nu fie dispusă să își asume, fără nicio garanție, un risc (risc de

reziliere) care este controlat de cealaltă parte (a se vedea alineatele 1.49 și 9.17- 9.33). Un astfel de risc ar putea fi luat în considerare în diverse moduri în negocierile de contracte, de exemplu prin prevederea unei clauze de despăgubire adecvate în cazul rezilierii anticipate sau a unei opțiuni pentru întreprinderea care face investiția de a o transfera la un anumit preț celeilalte părți în cazul în care investiția devine inutilă pentru prima întreprindere din cauza rezilierii anticipate a contractului de către aceasta din urmă.

- O altă abordare posibilă ar fi fost aceea de a lua în considerare riscul legat de posibila reziliere a contractului în determinarea remunerării activităților care fac obiectul contractului (de exemplu, prin mobilizarea riscului în determinarea remunerării activităților de producție și prin utilizarea comparabilelor terțe care suportă riscuri comparabile). Într-un astfel de caz, partea care face investiția acceptă în mod conștient riscul și este recompensată pentru acesta; nu pare necesară nicio despăgubire separată pentru rezilierea contractului.
- În cele din urmă, în unele cazuri, riscurile ar putea fi împărțite între părți, de exemplu, partea care reziliază contractul ar putea suporta o parte din costurile de reziliere suportate de partea reziliată.

9.113 O problemă similară poate apărea în cazul în care o parte a depus eforturi de dezvoltare care au dus la pierderi sau randamente scăzute la înființare, iar randamentele peste normal sunt așteptate în perioadele ulterioare rezilierii contractului.

9.114 În cazul în care condițiile convenite sau impuse între întreprinderile asociate în ceea ce privește rezilierea, nereînnoirea sau renegocierea substanțială a acordurilor existente diferă de condițiile care ar fi făcute între întreprinderile independente, atunci orice profituri care ar fi fost acumulate de una dintre întreprinderi, dar, din cauza acestor condiții, nu au fost acumulate, pot fi incluse în profiturile respectivei întreprinderi și impozitate în consecință.

E.3 Cazul în care drepturile de despăgubire sunt prevăzute de legislația comercială sau de jurisprudență

9.115 Pentru a evalua dacă termenii privind rezilierea sau nereînnoirea unui acord existent sunt conformi cu principiul valorii de piață, legislația comercială aplicabilă ar putea oferi câteva informații utile. Legislația comercială aplicabilă sau jurisprudența pot furniza informații utile cu privire la drepturile de despăgubire și termenii și condițiile care ar putea fi așteptate în cazul rezilierii anumitor tipuri de contracte, de exemplu a unui contract de distribuție. În conformitate cu aceste norme, este posibil ca partea reziliată să aibă dreptul de a solicita în fața instanțelor o despăgubire, indiferent dacă aceasta a fost sau nu prevăzută în contract. Cu toate acestea, în cazul în care

părțile aparțin aceluiași grup de întreprinderi multinaționale, este puțin probabil ca partea care suportă rezilierea să se judece în practică împotriva întreprinderii sale asociate pentru a solicita o astfel de despăgubire, iar condițiile rezilierii pot, prin urmare, să difere de condițiile care ar fi valabile între întreprinderi independente în circumstanțe similare.

E.4 *Cazul în care, în condițiile principiului valorii de piață, o parte ar fi dispusă să despăgubească partea vătămată în urma rezilierii sau renegocierii contractului*

9.116 Analiza prețurilor de transfer cu privire la condițiile de reziliere sau renegociere substanțială a unui acord ar trebui să țină seama atât de perspectivele cedentului, cât și de cele ale cesionarului. A lua în considerare perspectiva cesionarului este important atât pentru a evalua valoarea unei despăgubiri în condițiile principiului valorii de piață, dacă există, cât și pentru a determina ce parte ar trebui să o suporte. Nu se poate obține un singur răspuns pentru toate cazurile, iar răspunsul ar trebui să se bazeze pe o examinare a faptelor și circumstanțelor fiecărui caz în parte și, în special, a drepturilor și a altor active ale părților, a rațiunii economice pentru reziliere, a determinării părții (părților) care se așteaptă să beneficieze de aceasta și a opțiunilor disponibile în mod realist părților. Acest lucru poate fi ilustrat după cum urmează:

9.117 Să presupunem că un contract de producție între două întreprinderi asociate, entitatea A și entitatea B (unde B e producătorul), este reziliat de întreprinderea A. Să presupunem că A decide să utilizeze un alt producător asociat, entitatea C, pentru a continua producția efectuată anterior de B. După cum s-a menționat la alineatul 9.103, nu ar trebui să existe nicio prezumție că toate rezilierile contractuale sau renegocierile substanțiale ar trebui să dea dreptul la despăgubiri în condițiile principiului valorii de piață. Să presupunem că, în urma îndrumărilor din secțiunile E.1-E.3 de mai sus, se stabilește că, în circumstanțele cazului, în cazul în care tranzacția ar avea loc între părți independente, B ar fi în măsură să solicite o despăgubire pentru prejudiciul suferit în urma rezilierii. Se pune întrebarea dacă o astfel de despăgubire ar trebui să fie suportată de A (și anume, partea care reziliază contractul), C (și anume, partea care preia activitatea de producție desfășurată anterior de B), de societatea-mamă P sau de orice altă parte.

9.118 După cum se indică în secțiunea E.1, punctul de plecare al analizei ar fi o revizuire a termenilor contractuali dintre A și B. În unele cazuri,

termenii contractuali care implică C, P și/sau o altă parte ar putea fi, de asemenea, relevanți. Răspunsul depinde de măsura în care aceste entități ar fi dispuse să plătească o astfel de despăgubire pentru reziliere.

9.119 Pot exista situații în care A ar fi dispus să suporte costurile de despăgubire în condițiile principiului valorii de piață, de exemplu, deoarece se așteaptă ca rezilierea acordului său cu B să îi permită să obțină economii de costuri prin noul său acord de producție cu C și ca valoarea actuală a acestor economii de costuri preconizate să fie mai mare decât valoarea despăgubirii.

9.120 Pot exista situații în care C ar fi dispus să plătească o astfel de sumă ca preț de intrare pentru a obține contractul de producție de la A, de exemplu, dacă valoarea actualizată a profiturilor preconizate pe care C speră le obține din acest nou contract de producție este suficientă pentru a justifica o astfel de investiție. În astfel de situații, plata de către C ar putea fi organizată într-o varietate de moduri, de exemplu, ar putea fi faptul că C ar plăti B sau că C ar plăti A sau că C ar plăti în mod indirect A, onorând obligația de despăgubire a lui A către B.

9.121 Pot exista cazuri în care, în condițiile principiului valorii de piață, A și C ar fi dispuse să împartă costurile de despăgubire.

9.122 De asemenea, pot exista cazuri în care nici întreprinderea A, nici C nu ar fi dispuse să suporte costurile de despăgubire în condițiile principiului valorii de piață, deoarece niciuna nu se așteaptă să obțină beneficii suficiente din schimbare. Se poate întâmpla ca o astfel de reziliere să facă parte dintr-o restructurare la nivel de grup decisă de societatea-mamă P pentru a obține sinergii la nivel de grup și ca despăgubirea lui B să fie suportată de P în condițiile principiului valorii de piață (cu excepția cazului în care, de exemplu, B, în ciuda faptului că contractul său a fost reziliat sau renegociat, obține beneficii din sinergii la nivel de grup care depășesc costul rezilierii sau renegocierii).

Partea III: Remunerarea tranzacțiilor controlate post-restructurare

A. Restructurarea întreprinderi lor versus „structurare”

A.1 Principiu general: nicio aplicare diferită a principiului valorii de piață

9.123 Principiul valorii de piață și prezentul Ghid OCDE nu se aplică și nu ar trebui să se aplice în mod diferit tranzacțiilor post-restructurare, spre deosebire de tranzacțiile care au fost structurate ca atare de la început. În caz contrar, concurența între actorii existenți pe piață care își restructurează activitățile și noii intrați care implementează același model operațional fără a fi nevoiți să își restructureze afacerea ar fi denaturată.

9.124 Situațiile comparabile trebuie tratate similar. Selectarea și aplicarea practică a unei metode adecvate de stabilire a prețurilor de transfer trebuie determinată prin analiza de comparabilitate, inclusiv analiza funcțională a părților și o revizuire a angajamentelor contractuale. Același standard de comparabilitate și aceleași îndrumări privind selectarea și aplicarea metodelor de stabilire a prețurilor de transfer se aplică indiferent dacă un acord a apărut sau nu ca urmare a restructurării unei structuri existente anterior.

9.125 Cu toate acestea, situațiile de restructurare a întreprinderilor antrenează schimbări, iar principiul valorii de piață trebuie aplicat nu numai tranzacțiilor post-restructurare, ci și tranzacțiilor suplimentare care au loc în urma restructurării și constau în redistribuirea funcțiilor, a activelor și/sau a riscurilor. Aplicarea principiului valorii de piață la aceste tranzacții suplimentare este discutată în Partea a II-a a acestui capitol.

9.126 În plus, analiza de comparabilitate a unui acord care rezultă dintr-o restructurare a întreprinderii ar putea dezvălui unele diferențe concrete în comparație cu cea a unui acord care a fost structurat ca atare de la început, după cum se discută mai jos. Aceste diferențe concrete nu afectează principiul valorii de piață sau modul în care trebuie interpretate și aplicate îndrumările din prezentul Ghid OCDE, dar pot afecta analiza de comparabilitate și, prin urmare, rezultatul acestei aplicații. Consultați Secțiunea D privind compararea situațiilor pre- și post-restructurare.

A.2 Posibile diferențe concrete între situațiile care rezultă dintr-o restructurare și situațiile care au fost structurate ca atare de la început

9.127 În cazul în care un acord între întreprinderi asociate înlocuiește un acord existent (restructurare), pot exista diferențe factuale în poziția inițială a entității restructurate față de poziția unei entități nou înființate. Astfel de diferențe pot apărea, de exemplu, din faptul că acordul post-restructurare este negociat între părți care au avut relații contractuale și comerciale anterioare. Într-o astfel de situație, în funcție de faptele și circumstanțele cazului și, în special, de drepturile și obligațiile derivate de părți din aceste acorduri anterioare, acest lucru poate afecta opțiunile disponibile în mod realist părților în negocierea termenilor noului acord și, prin urmare, a condițiilor de restructurare și/sau a acordurilor post-restructurare.¹⁴ De exemplu, se presupune că o parte a dovedit în trecut că este capabilă să funcționeze bine ca „distribuitor cu drepturi depline” care îndeplinește o întreagă gamă de funcții de marketing și vânzare, angajând și dezvoltând imobilizări necorporale importante aferente activității de marketing și asumându-și o serie de riscuri asociate activității, precum riscurile aferente stocurilor, riscurile de creanțe neperformante și riscurile de piață. Să presupunem că contractul său de distribuție este renegociat și transformat într-un contract de „distribuție limitată”, prin care va desfășura activități de marketing limitate sub supravegherea unei întreprinderi asociate străine, va angaja imobilizări necorporale limitate aferente activității de marketing și va suporta riscuri limitate în relația sa cu întreprinderea asociată străină și cu clienții. Distribuitorul restructurat ar putea reuși să negocieze un acord care nu conține o perioadă de probă sau alte condiții nefavorabile similare, în timp ce o astfel de perioadă de probă sau condiții pot fi ceva obișnuit pentru noii distribuitori.

9.128 În cazul în care există o relație comercială în desfășurare între părți înainte și după restructurare, poate exista, de asemenea, o interacțiune între pe de o parte, condițiile activităților de pre-restructurare și/sau ale restructurării în sine și, pe de altă parte, condițiile pentru acordurile post-restructurare, astfel cum se discută în Secțiunea C de mai jos.

9.129 Unele diferențe între situația inițială a entității restructurate față de cea a unei entități nou înființate se pot referi la faptul că entitatea restructurată are o prezentă bine stabilită. De exemplu, dacă se compară o situație în care un „distribuitor cu drepturi depline” consacrat se transformă într-un „distribuitor cu riscuri limitate” pe o piață în care grupul nu a avut nicio prezentă comercială anterioară, ar putea fi necesare eforturi de penetrare a pieței pentru noul intrat care nu sunt necesare pentru entitatea consacrată. Acest lucru poate afecta analiza de comparabilitate și determinarea remunerației în condițiile principiului valorii de piață în ambele situații.

9.130 Atunci când se compară o situație în care un „distribuitor cu drepturi

¹⁴ A se vedea alineatele 9.59-9.64 pentru o discuție a opțiunilor disponibile în mod realist în contextul determinării remunerației în condițiile principiului valorii de piață pentru restructurarea propriu-zisă.

depline” consacrat este transformat într-un „distribuitor limitat” cu o situație în care un „distribuitor limitat” a existat pe piață pentru aceeași durată, ar putea exista, de asemenea, diferențe, deoarece „distribuitorul cu drepturi depline” ar fi putut îndeplini unele funcții, ar fi suportat unele cheltuieli (de exemplu, cheltuieli aferente activității de marketing), și-ar fi asumat unele riscuri și ar fi contribuit la dezvoltarea unor active necorporale înainte de conversia sa, pe care „distribuitorul limitat” consacrat nu le-ar fi îndeplinit, suportat, asumat sau contribuit. Se pune întrebarea dacă astfel de funcții, active și riscuri suplimentare ar trebui să afecteze numai remunerația distribuitorului înainte de a fi convertite, dacă ele ar trebui luate în considerare pentru a determina o remunerație a transferurilor care au loc la conversie (și dacă da, cum), dacă ar trebui să afecteze remunerația „distribuitorului limitat” restructurat (și dacă da, cum) sau o combinație a acestor trei posibilități. De exemplu, dacă se constată că activitățile de pre-restructurare au determinat „distribuitorul cu drepturi depline” să dețină unele imobilizări necorporale, în timp ce „distribuitorul limitat” consacrat nu o face, principiul valorii de piață poate impune ca aceste imobilizări necorporale fie să fie remunerate în urma restructurării dacă sunt transferate de „distribuitorul cu drepturi depline” unei întreprinderi asociate străine, fie să fie luate în considerare la determinarea remunerației în condițiile principiului valorii de piață a activităților post-restructurare dacă nu sunt transferate.¹⁵

9.131 În cazul în care o restructurare implică un transfer către o întreprindere asociată străină a riscurilor care au fost asumate anterior de către un contribuabil, poate fi important să se examineze dacă transferul riscurilor se referă numai la riscurile viitoare care vor apărea din activitățile post-restructurare sau, de asemenea, la riscurile existente la momentul restructurării ca urmare a activităților anterioare conversiei, și anume, există o problemă de întrerupere. De exemplu, să presupunem că un distribuitor a suportat riscuri de creanțe neperformante pe care nu le va mai suporta după ce a fost reorganizat ca „distribuitor limitat” și că este comparat cu un „distribuitor limitat” consacrat, care nu a suportat niciodată riscul de creanțe neperformante.

¹⁵ Consultați alineatele 9.80-9.92 pentru o discuție despre aplicarea principiului valorii de piață la transferurile de imobilizări necorporale.

Poate fi important, atunci când se compară ambele situații, să se afle dacă „distribuitorul limitat” care rezultă dintr-o conversie încă suportă riscurile asociate cu creanțele neperformante care au apărut înainte de restructurare, la momentul în care a fost în plin exercițiu, sau dacă toate riscurile de creanțe neperformante, inclusiv cele care existau la momentul conversiei, au fost transferate.

9.132 Aceleași observații și întrebări se aplică și pentru alte tipuri de restructurări, inclusiv alte tipuri de restructurări ale activităților de vânzare, precum și restructurări ale activităților de producție, ale activităților de cercetare și dezvoltare sau ale altor activități de servicii.

B. Aplicabilitatea în situațiile de restructurare a întreprinderilor: selectarea și aplicarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer pentru tranzacțiile controlate post-restructurare

9.133 Selectarea și aplicarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer la tranzacțiile controlate post-restructurare trebuie să rezulte din analiza de comparabilitate a tranzacției. Este esențial să se înțeleagă care sunt funcțiile, activele și riscurile implicate în tranzacțiile post-restructurare și ce parte le îndeplinește, le utilizează sau le asumă. Acest lucru necesită disponibilitatea informațiilor cu privire la funcțiile, activele și riscurile ambelor părți într-o tranzacție, de exemplu, entitatea restructurată și întreprinderea străină asociată cu care tranzacționează. Analiza ar trebui să depășească eticheta atribuită entității restructurate, deoarece în cazul unei entități care este etichetată drept „agent ce acționează pe bază de comision” sau „distribuitor cu riscuri limitate” se poate constata uneori că aceasta deține imobilizări necorporale locale de valoare și continuă să își asume riscuri de piață semnificative, iar în cazul unei entități etichetată drept „producător pe bază de contract” se poate constata uneori că desfășoară activități semnificative de dezvoltare sau că deține și utilizează imobilizări necorporale unice. În situațiile post-restructurare, trebuie acordată o atenție deosebită identificării imobilizărilor necorporale de valoare și a riscurilor semnificative care rămân efectiv în sarcina entității restructurate (inclusiv, după caz, a imobilizărilor necorporale locale neprotejate) și dacă o astfel de alocare a imobilizărilor necorporale și a riscurilor satisface principiul valorii de piață. Aspectele privind riscurile și imobilizările necorporale sunt discutate în Părțile I și II ale acestui capitol. A se vedea, în special, alineatele 9.44-9.46 pentru o discuție a relației dintre selectarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer și profilul de risc al părții.

9.134 Acordurile post-restructurare pot prezenta anumite provocări în ceea ce privește identificarea potențialelor elemente comparabile în cazurile în care restructurarea implementează un model operațional care este greu de găsit între întreprinderi independente.

9.135 Există cazuri în care sunt disponibile elemente comparabile (inclusiv comparabile interne), sub rezerva efectuării unor posibile ajustări de comparabilitate. Un exemplu de posibilă aplicare a metodei CUP ar fi cazul în care o întreprindere care obișnuia să realizeze tranzacții anterior cu grupul de întreprinderi multinaționale este achiziționată, iar achiziția este urmată de o restructurare a tranzacțiilor controlate în prezent. Sub rezerva revizuirii celor cinci factori de comparabilitate și a efectului posibil al tranzacțiilor controlate și necontrolate care au loc la momente diferite, este posibil ca termenii și condițiile în care se derulau tranzacțiile necontrolate anterior achiziției să poată oferi un preț comparabil pentru tranzacțiile controlate post-achiziție. Chiar și în cazul în care condițiile tranzacțiilor sunt redefinite, ar putea fi totuși posibil, în funcție de fiecare caz în parte, ca ele să fie ajustate pentru transferul funcțiilor, activelor și/sau riscurilor care au avut loc în urma restructurării. De exemplu, o ajustare de comparabilitate ar putea fi efectuată pentru a ține cont de o diferență în ceea ce privește partea care suportă riscul de creanțe performante.

9.136 Un alt exemplu de aplicare posibilă a metodei CUP este cazul în care întreprinderi independente oferă activități de producție, vânzare sau servicii comparabile cu cele furnizate de întreprinderea afiliată restructurată. Având în vedere avântul recent al externalizării, e posibil, în unele cazuri, să se găsească tranzacții de externalizare independente care să ofere o bază pentru utilizarea metodei CUP pentru a determina remunerația în condițiile principiului valorii de piață a tranzacțiilor controlate post-restructurare. Desigur, acest lucru este supus condiției ca tranzacțiile de externalizare să se califice drept tranzacții necontrolate și ca revizuirea celor cinci factori de comparabilitate să ofere un confort suficient fie că nu există nicio diferență semnificativă între condițiile tranzacțiilor de externalizare necontrolate și condițiile tranzacțiilor controlate post-restructurare, fie că pot fi făcute ajustări suficient de fiabile (și sunt făcute în mod eficient) pentru a elimina astfel de diferențe.

9.137 Ori de câte ori se propune o comparație, este important să se asigure efectuarea unei analize de comparabilitate pentru a identifica diferențele semnificative, dacă există, dintre tranzacțiile controlate și necontrolate și, dacă este necesar și posibil, pentru a ajusta astfel de diferențe. În special, analiza de comparabilitate ar putea arăta că entitatea restructurată continuă să îndeplinească funcții de valoare și semnificative și/sau prezența imobilizărilor necorporale locale și/sau a riscurilor semnificative care rămân în entitatea „limitată” după restructurare, dar nu se regăsesc în comparabilele propuse. Consultați Secțiunea A privind posibilele diferențe dintre activitățile restructurate și activitățile nou create.

9.138 Identificarea potențialelor elemente comparabile trebuie făcută cu scopul de a găsi cele mai fiabile date comparabile în circumstanțele cazului, ținând cont de limitările care pot exista în ceea ce privește disponibilitatea informațiilor și costurile de conformare implicate (a se vedea alineatele 3.2 și

3.80). Se știe că datele nu sunt întotdeauna perfecte. Există, de asemenea, cazuri în care nu se găsesc date comparabile. Aceasta nu înseamnă neapărat că tranzacția controlată nu este efectuată în condițiile principiului valorii de piață. În astfel de cazuri poate fi necesar să se stabilească dacă condițiile tranzacției controlate ar fi fost convenite în cazul în care părțile ar fi derulat tranzacții între ele în condițiile principiului valorii de piață. În ciuda dificultăților care pot apărea în procesul de căutare a comparabilelor, este necesar să se găsească o soluție rezonabilă pentru toate cazurile de stabilire a prețurilor de transfer. Urmând îndrumările de la alineatul 2.2, chiar și în cazurile în care datele comparabile sunt puține și imperfecte, alegerea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în funcție de circumstanțele cazului ar trebui să fie în concordanță cu natura tranzacției controlate, determinată în special printr-o analiză funcțională.

C. Relația dintre remunerația pentru restructurare și cea pentru tranzacțiile încheiate ulterior

9.139 În anumite circumstanțe, poate exista o legătură strânsă, importantă între remunerația pentru restructurare și remunerația în condițiile principiului valorii de piață pentru activitățile post-restructurare. Acesta poate fi cazul în care un contribuabil cedează operațiuni comerciale unei întreprinderi asociate cu care trebuie apoi să deruleze tranzacții ca parte a acestor operațiuni. Un exemplu de astfel de relație se găsește la alineatul 9.99 privind externalizarea.¹⁶

Un alt exemplu ar fi cazul în care un contribuabil care desfășoară o activitate de producție și distribuție se restructurează prin cedarea activității sale de distribuție unei întreprinderi asociate străine căreia contribuabilul îi va vinde în viitor bunurile pe care le produce. Întreprinderea străină asociată se așteaptă să poată primi o remunerație în condițiile principiului valorii de piață pentru investiția sa în achiziția și operarea întreprinderii. În această situație, contribuabilul ar putea conveni cu întreprinderea asociată străină să renunțe să primească parțial sau integral remunerația inițială pentru activitatea care poate fi plătită în condițiile principiului valorii de piață și, în schimb, să obțină beneficii financiare comparabile în timp prin vânzarea bunurilor sale către întreprinderea asociată străină la prețuri mai mari decât cele cu care cea din urmă ar fi fost de acord dacă remunerația inițială ar fi fost plătită. În schimb, părțile ar putea conveni să stabilească o plată compensatorie în avans pentru restructurare care să fie parțial compensată prin prețuri de transfer viitoare mai mici pentru produsele fabricate decât ar fi fost stabilit altfel. A se vedea Partea a II-a a acestui capitol pentru o discuție a situațiilor în care remunerația s-ar datora în condițiile principiului valorii de piață pentru restructurarea propriu-zisă.

¹⁶ A se vedea, de asemenea, punctele 9.82-9.86.

9.140 Cu alte cuvinte, în această situație în care contribuabilul continuă să aibă o relație comercială în calitate de furnizor al întreprinderii asociate străine care desfășoară o activitate desfășurată anterior de contribuabil, contribuabilul și întreprinderea asociată străină au posibilitatea de a obține beneficii economice și comerciale prin această relație (de exemplu, prețul de vânzare al produselor), ceea ce poate explica, de exemplu, de ce remunerația inițială pentru activitate sau prețurile de transfer ulterioare pentru produse ar putea fi diferite de prețurile care ar fi fost negociate în lipsa restructurării. Cu toate acestea, în practică, ar putea fi dificil să se structureze și să se monitorizeze un astfel de acord. În timp ce contribuabilii sunt liberi să aleagă forma în care sunt remunerați fie în avans, fie în timp, administrațiile fiscale atunci când revizuiesc astfel de acorduri ar dori să știe cum a fost afectată remunerația pentru activitatea post-restructurare pentru a lua în considerare remunerația la care s-a renunțat, dacă este cazul, pentru restructurarea propriuzisă. În mod specific, într-un astfel de caz, administrația fiscală ar dori să analizeze ansamblul acordurilor, oferind în același timp o evaluare separată a remunerației în condițiile principiului valorii de piață pentru restructurare și pentru tranzacțiile post-restructurare.

D. Compararea situațiilor anterior și ulterior restructurării

9.141 O întrebare relevantă este care este rolul pe care îl poate avea oricare dintre comparațiile care pot fi făcute cu privire la profiturile obținute efectiv de o parte la o tranzacție controlată înainte și după restructurare. În special, se poate pune întrebarea dacă ar fi adecvat să se determine profiturile post-restructurare ale unei entități restructurate prin referire la profiturile sale pre-restructurare, ajustate pentru a reflecta transferul sau renunțarea la anumite funcții, active și riscuri.¹⁷

¹⁷ Aceasta este o chestiune diferită de cea a profitului potențial, care este discutată în Partea a II-a a acestui capitol.

9.142 O problemă importantă a acestor comparații „înainte” și „după” este că o comparație a profiturilor din tranzacțiile controlate post-restructurare cu profiturile realizate în tranzacții controlate înainte de restructurare nu ar fi suficientă, având în vedere că articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE prevede o comparație cu tranzacțiile necontrolate. Comparațiile tranzacțiilor controlate ale unui contribuabil cu alte tranzacții controlate sunt irelevante pentru aplicarea principiului valorii de piață și, prin urmare, nu trebuie să fie utilizate de o administrație fiscală ca bază pentru o ajustare a prețurilor de transfer sau de un contribuabil pentru a-și susține politica de prețuri de transfer.

9.143 O altă problemă cu comparațiile „înainte” și „după” este dificultatea probabilă de a evalua funcțiile, activele și riscurile la care a renunțat entitatea restructurată, ținând cont de faptul că nu este întotdeauna cazul ca aceste funcții, active și riscuri să fie transferate unei alte părți.

9.144 Acestea fiind spuse, în restructurarea întreprinderilor, comparațiile „înainte și după” ar putea juca un rol în înțelegerea restructurării și ar putea face parte dintr-o analiză de comparabilitate „înainte și după” (inclusiv o analiză funcțională) pentru a înțelege modificările care au reprezentat modificările în alocarea profitului / pierderii între părți. De fapt, informațiile cu privire la acordurile existente înainte de restructurare și la condițiile restructurării propriu-zise ar putea fi esențiale pentru a înțelege contextul în care au fost puse în aplicare acordurile post-restructurare și pentru a evalua dacă aceste acorduri sunt în condițiile principiului valorii de piață. De asemenea, poate pune în lumină opțiunile disponibile în mod realist entităților restructurate.¹⁸

9.145 O analiză de comparabilitate (inclusiv funcțională) a activității înainte și după restructurare poate dezvălui că, în timp ce unele funcții, active și riscuri au fost transferate, alte funcții pot fi încă îndeplinite de entitatea „limitată” contractată pentru întreprinderea asociată străină. O analiză atentă a rolurilor respective ale întreprinderii asociate străine și ale entității „limitate” va determina care este cea mai potrivită metodă de stabilire a prețurilor de transfer pentru circumstanțele cazului, de exemplu dacă este sau nu adecvat să se aloce întregul profit rezidual întreprinderii asociate străine având în vedere riscurile reale și imobilizările necorporale ale entității „limitate” și ale întreprinderii asociate străine.

¹⁸ A se vedea alineatele 9.59-9.64 pentru o discuție despre opțiunile disponibile în mod realist; a se vedea, de asemenea, punctele 9.127-9.132 pentru o discuție despre posibilele diferențe concrete dintre situațiile care rezultă dintr-o restructurare și situațiile care au fost structurate ca atare de la început și despre modul în care astfel de diferențe pot afecta opțiunile disponibile în mod realist părților în negocierea termenilor noului acord și, prin urmare, a condițiilor acordurilor de restructurare și/sau post-restructurare.

9.146 De asemenea, vor exista cazuri în care se pot face comparații „înainte” și „după”, deoarece tranzacțiile anterioare restructurării nu au fost controlate, de exemplu, în cazul în care restructurarea urmează unei achiziții și în care se pot face ajustări fiabile pentru a ține cont de diferențele dintre tranzacțiile necontrolate pre-restructurare și tranzacțiile controlate post-restructurare. A se vedea exemplul de la alineatul 9.135. Dacă astfel de tranzacții necontrolate oferă elemente comparabile fiabile ar trebui evaluat în lumina îndrumărilor de la alineatul 3.2.

E. Economii cu locația

9.147 Economii cu locația pot fi obținute de un grup de întreprinderi multinaționale care își mută o parte din activități într-o locație în care costurile (cum ar fi costurile cu forța de muncă, costurile imobiliare etc.) sunt mai mici decât în locația în care au fost desfășurate inițial activitățile, ținând cont de posibilele costuri de relocare implicate (cum ar fi costurile de încetare a activității existente, costuri de infrastructură eventual mai mari în noua locație, costuri de transport eventual mai mari dacă noua entitate este mai îndepărtată de piață, costurile de formare a angajaților locali etc.). În cazul în care o strategie de afaceri care vizează obținerea economiilor cu locația este prezentată ca motiv comercial pentru restructurare, discuția de la alineatele 1.59-1.63 este relevantă.

9.148 În cazul în care restructurarea antrenează economii semnificative cu locația, se pune întrebarea dacă și, dacă da, cum anume ar trebui împărțite aceste economii între părți. Răspunsul ar trebui să depindă, în mod evident, de ceea ce părțile independente ar fi convenit în circumstanțe similare. Condițiile care ar fi convenite între părți independente ar depinde în mod normal de funcțiile, activele și riscurile fiecărei părți și de competențele lor de negociere respective.

9.149 Să luăm exemplul unei întreprinderi care proiectează, produce și vinde haine de marcă. Să presupunem că procesul de fabricație este esențial și că numele mărcii este faimos și reprezintă o imobilizare necorporală extrem de valoroasă. Să presupunem că întreprinderea este stabilită în țara A, unde costurile cu forța de muncă sunt ridicate și că decide să își închidă activitățile de producție în țara A și să le relocheze într-o întreprindere afiliată din țara B, unde costurile cu forța de muncă sunt semnificativ mai mici. Întreprinderea din țara A păstrează drepturile asupra numelui de marcă și continuă să conceapă hainele. În urma acestei restructurări, hainele vor fi fabricate de partea afiliată din țara B în baza unui acord de producție pe bază de contract. Acordul nu implică utilizarea niciunei imobilizări necorporale semnificative deținute sau licențiate părții afiliate sau asumarea unor riscuri semnificative de către partea afiliată în țara B. Odată fabricate de partea afiliată în țara B, hainele vor fi vândute întreprinderii din țara A care le va vinde clienților terți. Să presupunem că această restructurare face posibil ca grupul format de întreprinderea din țara A și partea sa afiliată din țara B să obțină economii

semnificative în ceea ce privește locația. Se pune întrebarea dacă economiile cu locația ar trebui atribuite întreprinderii din țara A sau părții sale afiliate din țara B sau ambelor (și dacă da, în ce proporție).

9.150 Într-un astfel de exemplu, având în vedere că activitatea relocată este una extrem de competitivă, întreprinderea din țara A este probabil să aibă opțiuneadisponibilă în mod realist de a utiliza fie partea afiliată din țara B, fie un producător terț. În consecință, ar trebui să se poată găsi date comparabile pentru a determina condițiile în care o terță parte ar fi dispusă, în condițiile principiului valorii de piață, să fabrice hainele pentru întreprindere. Într-o astfel de situație, unui producător pe bază de contract în condițiile principiului valorii de piață în general i s-ar atribui o fracțiune foarte mică, dacă este cazul, din economiilecu locația. În caz contrar, producătorul asociat s-ar afla într-o situație diferită de cea a unui producător independent care ar fi contrară principiului valorii de piață.

9.151 Să luăm un alt exemplu: să presupunem acum că o întreprindere din țara X oferă servicii de inginerie foarte specializate clienților independenți. Întreprinderea este recunoscută pentru standardul său înalt de calitate. Acesta percepe o taxă clienților săi independenți pe baza unui tarif orar fix care se compară cu tariful orar perceput de concurenți pentru servicii similare pe aceeași piață. Să presupunem că salariile pentru inginerii calificați din țara X sunt ridicate. Întreprinderea deschide ulterior o filială în țara Y, unde angajează ingineri la fel de calificați pentru salarii substanțial mai mici și subcontractează o mare parte din lucrările sale de inginerie filialei sale din țara Y, obținând astfel economii semnificative cu locația pentru grupul format de întreprindere și filiala sa. Clienții continuă să interacționeze direct cu întreprinderea din țara X și nu au cunoștință neapărat de acordul de subcontractare. Pentru o anumită perioadă de timp, bine-cunoscuta întreprindere din țara X poatecontinua să își perceapă serviciile la tariful orar inițial, în ciuda costurilor reduse semnificativ ale inginerilor. Cu toate acestea, după o anumită perioadă de timp, este forțată, din cauza presiunilor concurențiale, să-și reducă tariful orar și să transfere o parte din economiile cu locația către clienții săi. Și în acest caz, se pune întrebarea care parte (părți) din cadrul grupului multinațional de întreprinderi ar trebui să primească economiile cu locația în condițiile principiului valorii de piață: filiala din țara Y, întreprinderea din țara X sau ambele (și dacă da, în ce proporție).

9.152 În acest exemplu s-ar putea să existe o cerere ridicată pentru tipul de servicii de inginerie în cauză, iar filiala din țara Y să fie singura în măsură să le ofere standardul de calitate necesar, astfel încât întreprinderea din țara X să nu aibă multe alte opțiuni disponibile decât să utilizeze acest furnizor de servicii. S-ar putea ca filiala din țara Y să fi dezvoltat o imobilizare necorporală de valoare corespunzătoare cunoștințelor sale tehnice. O astfel de imobilizare necorporală ar trebui luată în considerare la stabilirea remunerației în condițiile principiului valorii de piață pentru serviciile subcontractate. În circumstanțe adecvate (de exemplu, dacă există contribuții unice

semnificative, cum ar fi imobilizările necorporale utilizate atât de întreprindere în țara X, cât și de filiala sa din țara Y), poate fi luată în considerare utilizarea unei metode de împărțire a profitului.

F. Exemplu: implementarea unei funcții centrale de achiziție

9.153 Această secțiune ilustrează aplicarea principiului valorii de piață în cazul implementării unei funcții centrale de achiziție. Acesta reflectă importanța centrală a analizelor de comparabilitate și, în special, a analizei funcționale pentru a înțelege rolul jucat de fiecare dintre părți în crearea de sinergie, economii de costuri sau alte efecte de integrare. Lista de mai jos nu este destinată să acopere toate situațiile posibile, ci doar pe cele mai frecvente. Care metodă de stabilire a prețurilor de transfer este cea mai potrivită va depinde de faptele și circumstanțele cazului. În special, determinarea părții (părților) căreia (căroră) ar trebui să i (li) se aloce economiile de costuri sau ineficiențele create de centralizarea funcției de achiziție va depinde de circumstanțele specifice ale fiecărui caz în parte.

9.154 Să presupunem că un grup de întreprinderi multinaționale instituie o entitate centrală de achiziție care va negocia cu furnizori terți achizițiile de materii prime utilizate de toate unitățile de producție ale grupului în procesele lor de fabricație. În funcție, în special, de analizele funcționale respective ale unităților de producție și ale entității centrale de achiziție și de condițiile contractuale convenite de acestea, ar putea fi luate în considerare o varietate de scheme de remunerare și metode de stabilire a prețurilor de transfer.

9.155 În primul rând, vor exista cazuri în care se va aplica metoda CUP. Să presupunem că entitatea centrală de achiziție cumpără materiile prime de la furnizori terți și le vinde fabricilor de producție. Metoda CUP ar putea fi aplicabilă în cazul în care materiile prime sunt negociate pe o piață de mărfuri (a se vedea alineatul 2.18). De asemenea, poate fi cazul ca prețul care a fost plătit de unitățile de producție înainte de intervenția entității centrale de achiziție sau prețul plătit de părți independente pentru materii prime comparabile să poată fi utilizat, sub rezerva unei revizuirii a faptelor și circumstanțelor și a efectelor tranzacțiilor controlate și necontrolate care au loc la momente diferite, ca preț necontrolat comparabil pentru a determina prețul la care unitățile de producție ar trebui să achiziționeze materiile prime de la entitatea centrală de achiziție. Cu toate acestea, dacă nu este ajustată, utilizarea CUP poate însemna că toate economiile de costuri vor fi atribuite entității centrale de achiziție. După cum s-a menționat la alineatul 9.154, determinarea faptului că aceasta este sau nu este o condiție de valoare de piață trebuie făcută de la caz la caz. În cazul în care se stabilește că, în circumstanțele cazului, o parte din economiile de costuri ar trebui atribuite entităților de producție, atunci s-ar pune întrebarea dacă CUP ar trebui și ar putea face obiectul ajustărilor în consecință.

9.156 În cazul în care metoda CUP nu poate fi utilizată, de exemplu, deoarece prețul materiilor prime fluctuează și prețul plătit de entitățile de producție înainte de înființarea entității centrale de achiziție nu poate servi drept referință, ar putea fi luată în considerare metoda cost-plus. De exemplu, entitatea centrală de achiziție ar putea achiziționa materiile prime de la furnizori terți și le-ar putea revinde fabricilor de producție la cost plus, altfel spus, noul preț de achiziție al materiei prime de către entitatea centrală de achiziție plus o marjă de profit în condițiile principiului valorii de piață. Într-un astfel de caz, rata de majorare atribuită entității centrale de achiziție ar trebui să fie comparabilă cu rata de majorare obținută în activități de tranzacționare necontrolate comparabile.

9.157 În unele cazuri, entitatea centrală de achiziție acționează ca agent fie pentru furnizori, fie pentru cumpărători (sau ambele) și este remunerată cu un comision plătit fie de furnizori, fie de cumpărători (sau ambele). Acesta ar putea fi cazul în care entitatea centrală de achiziție negociază cu furnizorii terți, dar nu preia dreptul de proprietate asupra stocurilor, și anume, unitățile de producție continuă să achiziționeze materiile prime direct de la furnizori, dar la un preț redus obținut datorită activității entității centrale de achiziție și participării grupului de unități de producție la acord. Comisionul ar putea fi proporțional cu livrările (mai ales dacă sunt plătite de furnizor) sau cu reducerile obținute (mai ales dacă sunt plătite de unitățile de producție). Ar trebui să fie comparabil cu comisionul care ar fi perceput de părți independente pentru funcții de agenție comparabile în circumstanțe similare.

9.158 Se poate întâmpla ca ceea ce ar fi privit la prima vedere ca o majorare a costurilor sau a comisionului în condițiile principiului valorii de piață din perspectiva entității centrale de achiziție în vigoare să conducă la stabilirea unor prețuri de achiziție pentru entitățile producătoare care sunt mai mari decât prețurile pe care le-ar putea obține singure. În cazul în care costurile incrementale care sunt create pentru producători sunt semnificative (de exemplu, acestea afectează în mod semnificativ, în mod recurent, portofoliul de produse canalizate prin intermediul entității centrale de achiziție), se pune întrebarea dacă producătorii independenți ar fi de acord să plătească astfel de prețuri mai mari și care ar fi raționamentul economic sau dacă, în condițiile principiului valorii de piață, entitatea centrală de achiziție ar trebui să suporte o parte sau toate ineficiențele printr-o reducere a prețurilor sale de vânzare către producători. Răspunsul va depinde de faptele și circumstanțele cazului. Cheia analizei va fi determinarea beneficiilor care ar putea fi așteptate în mod rezonabil de către părți (entitățile de producție și entitatea centrală de achiziție) din implementarea funcției de achiziție centrală și a opțiunilor disponibile în mod realist pentru acestea, inclusiv, în cazuri adecvate, opțiunea de a nu participa la achiziția centrală în cazul în care beneficiile așteptate nu au fost la fel de atractive ca în cazul altor opțiuni. În cazul în care părțile s-ar fi putut aștepta în mod rezonabil la beneficii, va fi esențial să se analizeze motivele ineficienței aparente a entității centrale de achiziție, termenii contractuali în care funcționează entitatea centrală de achiziție și analiza

funcțională a producătorilor și a entității centrale de achiziție, în special rolurile și responsabilitățile care le revin în deciziile care au condus la ineficiențe. Această analiză ar trebui să permită determinarea părții (părților) căreia (căror) ar trebui să i (li) se aloce costurile ineficienței și în ce măsură. În cazul în care această analiză indică faptul că ineficiențele ar trebui alocate entității centrale de achiziție, o modalitate de a face acest lucru ar fi stabilirea prețului tranzacțiilor de vânzare către entitățile de producție prin referire la CUP, altfel spus, pe baza prețurilor pe care entitățile de producție le-ar putea obține pe piața liberă pentru livrări comparabile în circumstanțe comparabile. Cu toate acestea, nu ar trebui să se tragă nicio concluzie că orice ineficiență ar trebui alocată în mod implicit entității centrale de achiziție sau că efectele pozitive ale sinergiilor ar trebui să fie întotdeauna împărțite între membrii grupului.

9.159 În cele din urmă, ar putea exista unele cazuri în care economiile de costuri (sau costurile) generate de centralizarea funcției de achiziție sunt împărțite între entitatea centrală de achiziție și unitățile de producție printr-o formă de împărțire a profitului.

Partea IV: Recunoașterea tranzacțiilor efectuate efectiv

A. Introducere

9.160 Un punct de plecare important pentru orice analiză a prețurilor de transfer este identificarea și caracterizarea corectă a tranzacției controlate analizate. Alineatele 1.64-1.69 se referă la relevanța tranzacțiilor efective efectuate de întreprinderile asociate și discută circumstanțele excepționale în care poate fi legitim și adecvat ca o administrație fiscală să nu recunoască, în scopul stabilirii prețurilor de transfer, o tranzacție prezentată de un contribuabil.

9.161 Alineatele 1.64-1.69 se limitează la nerecunoașterea tranzacțiilor în scopul efectuării ajustărilor prețurilor de transfer reglementate de articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE (și anume, ajustări în conformitate cu principiul valorii de piață). Acestea nu oferă îndrumări cu privire la capacitatea unei țări de a caracteriza tranzacțiile în mod diferit sub alte aspecte ale dreptului său intern. O discuție despre relația dintre normele și tratatele interne anti-abuz se găsește în Comentariul la articolul 1 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE (a se vedea în special alineatele 9.5, 22 și 22.1 din Comentariu).

9.162 Întreprinderile multinaționale au libertatea de a-și organiza operațiunile comerciale după cum consideră de cuviință. Administrațiile fiscale nu au dreptul să dicteze unei întreprinderi multinaționale cum să-și proiecteze structura sau unde să-și localizeze operațiunile comerciale. Grupurile multinaționale de întreprinderi nu pot fi obligate să aibă sau să mențină un anumit nivel de prezență comercială într-o țară. Acestea au libertatea să acționeze în propriile interese comerciale și economice în acest sens. În luarea acestei decizii, considerentele fiscale pot fi un factor. Cu toate acestea, administrațiile fiscale au dreptul de a stabili consecințele fiscale ale structurii instituite de o întreprindere multinațională, sub rezerva aplicării tratatelor și, în special, a Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE. Aceasta înseamnă că administrațiile fiscale pot efectua, după caz, ajustări ale prețurilor de transfer în conformitate cu articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE și/sau alte tipuri de ajustări permise de legislația lor internă (de exemplu, în conformitate cu normele generale sau specifice anti-abuz), în măsura în care astfel de ajustări sunt compatibile cu obligațiile lor din tratat.

B. Tranzacții efectuate efectiv. Rolul clauzelor contractuale. Relația dintre alineatele 1.64-1.69 și alte părți din prezentul Ghid OCDE

9.163 În contextul Articolului 9, o examinare a aplicării principiului valorii de piață tranzacțiilor controlate ar trebui să înceapă de la tranzacțiile efectuate efectiv de întreprinderile asociate, iar termenii contractelor joacă un rol major (a se vedea alineatul 1.64). După cum s-a recunoscut la alineatele 1.47-1.51 și 1.64-1.69, totuși, o astfel de revizuire a termenilor contractuali nu este suficientă.

9.164 În conformitate cu articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE, o administrație fiscală poate ajusta profiturile unui contribuabil în cazul în care condițiile unei tranzacții controlate diferă de condițiile care ar fi convenite între întreprinderi independente. În practică, ajustările prețurilor de transfer constau în ajustări ale profiturilor unei întreprinderi care pot fi atribuite ajustărilor prețului și/sau altor condiții ale unei tranzacții controlate (de exemplu, termene de plată sau alocarea riscurilor). Acest lucru nu înseamnă că toate ajustările prețurilor de transfer, indiferent dacă implică o ajustare numai a prețului sau și (sau alternativ) la alte condiții ale unei tranzacții controlate, sau ca urmare a evaluării separate a tranzacțiilor care sunt prezentate sub forma unui contract global în conformitate cu îndrumările de la alineatele 3.11 și 6.18, ar trebui considerate drept constând în nerecunoașterea unei tranzacții controlate în conformitate cu alineatele 1.64-1.69. De fapt, astfel de ajustări pot rezulta din examinarea comparabilității, a se vedea în special alineatul 1.33. Alineatele 1.48-1.54 oferă îndrumări cu privire la posibilitatea ca o administrație fiscală să conteste clauzele contractuale în cazul în care acestea nu sunt conforme cu fondul economic al tranzacției sau în cazul în care nu sunt conforme cu comportamentul părților.

9.165 O discuție despre cum se poate determina dacă alocarea riscurilor într-o tranzacție între întreprinderile asociate este efectuată în condițiile principiului valorii de piață se găsește în Partea I a acestui capitol. După cum s-a discutat la alineatul 9.11, examinarea riscurilor în sensul Articolului 9 pornește de la o examinare a clauzelor contractuale între părți, deoarece acestea definesc, în general, modul în care riscurile trebuie împărțite între părți. Cu toate acestea, după cum s-a menționat la alineatele 1.48-1.54, o presupusă alocare a riscului între întreprinderile asociate este respectată numai în măsura în care este în concordanță cu substanța economică a tranzacției. Prin urmare, în examinarea alocării riscurilor între întreprinderile asociate și a consecințelor prețurilor de transfer, este important să se revizuiască nu numai termenii contractuali, ci și dacă întreprinderile asociate se conformează cu alocarea contractuală a riscurilor și dacă termenii contractuali prevăd o alocare a riscurilor în condițiile principiului valorii de piață. În evaluarea acestora din urmă, doi factori importanți care intră în joc sunt dacă există dovezi din tranzacții necontrolate comparabile cu o alocare comparabilă a riscurilor și, în

absența unor astfel de dovezi, dacă alocarea riscurilor are sens din punct de vedere comercial (și, în special, dacă riscul este alocat părții care are un control mai mare asupra acestuia). Alineatele 9.34-9.38 conțin o explicație a diferenței dintre efectuarea unei ajustări de comparabilitate și nerecunoașterea alocării riscurilor în tranzacția controlată și o discuție a relației dintre îndrumările de la alineatul 1.49 și alineatele 1.64-1.69.

9.166 Un raționament similar este dezvoltat în Partea a II-a a acestui capitol cu privire la drepturile de despăgubire pentru rezilierea sau renegocierea substanțială a unui acord existent. Alineatul 9.103 indică faptul că, suplimentar față de examinarea dacă acordul care este reziliat, nereînnoit sau renegociat în mod substanțial este oficializat în scris și prevede o clauză de despăgubire, poate fi important să se evalueze dacă termenii acordului și posibila existență sau inexistență a unei clauze de despăgubire sau a unui alt tip de garanție (precum și termenii unei astfel de clauze, acolo unde există) sunt efectuate în condițiile principiului valorii de piață.

C. Aplicarea alineatelor 1.64-1.69 din prezentul Ghid OCDE pentru situații de restructurare comercială

C.1 Nerecunoașterea numai în cazuri excepționale

9.167 Alineatele 1.64-1.69 limitează în mod explicit nerecunoașterea tranzacției sau acordului real doar la cazuri excepționale. Acest lucru indică faptul că nerecunoașterea unei tranzacții nu este norma, ci o excepție de la principiul general conform căruia verificarea de către administrația fiscală a unei tranzacții controlate ar trebui să se bazeze în mod obișnuit pe tranzacția efectuată efectiv de întreprinderile asociate, așa cum a fost structurată de acestea.¹⁹ Cuvântul „excepțional” are sensul în acest context de „rar” sau „neobișnuit”. Aceasta reflectă faptul că, în majoritatea cazurilor, se așteaptă ca principiul valorii de piață în temeiul articolului 9 să poată fi îndeplinit prin stabilirea prețurilor în condiții de concurență deplină pentru acord, astfel cum sunt efectiv asumate și structurate.

¹⁹ După cum s-a menționat la alineatul 1.53, este important să se verifice dacă conduita părților este conformă cu clauzele contractului sau dacă conduita părților indică faptul că clauzele contractuale nu au fost respectate sau sunt fictive. În astfel de cazuri, este necesară o analiză suplimentară pentru a determina termenii reali ai tranzacției, iar o ajustare a prețurilor ar putea să nu fie soluția.

9.168 În conformitate cu alineatele 1.64-1.69, poate fi oportun, în mod excepțional, ca o administrație fiscală să nu recunoască caracterizarea sau structurarea unei tranzacții sau a unui acord de către părți atunci când, având în vedere toate faptele și circumstanțele, concluzionează că:

- Substanța economică a tranzacției sau acordului diferă de forma sa (secțiunea C.2); sau
- Întreprinderile independente în circumstanțe comparabile nu ar fi caracterizat sau structurat tranzacția sau acordul așa cum au făcut-o întreprinderile asociate, iar stabilirea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață nu poate fi determinată în mod fiabil pentru tranzacția sau acordul respectiv (secțiunile C.3 și C.4).

Ambele situații sunt cazuri în care caracterizarea sau structurarea tranzacției sau a angajamentului de către părți este considerată ca fiind rezultatul unor condiții care nu ar fi existat între întreprinderi independente (a se vedea alineatul 1.66).

C.2 Determinarea substanței economice a unei tranzacții sau a unui acord

9.169 Substanța economică a unei tranzacții sau a unui acord este determinată prin examinarea tuturor faptelor și circumstanțelor, cum ar fi contextul economic și comercial al tranzacției sau al acordului, obiectul și efectul acestuia din punct de vedere practic și comercial și conduita părților, inclusiv funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de acestea.

C.3 Acordurile ar fi fost sau nu încheiate de întreprinderi independente

9.170 A doua circumstanță de la alineatul 1.65 se referă în mod explicit la situația în care acordurile adoptate de întreprinderile asociate „diferă de cele care ar fi fost adoptate de întreprinderi independente care se comportă într-un mod rațional din punct de vedere comercial...” În conformitate cu alineatul 9.163, administrațiile fiscale nu ar trebui să interfereze în mod obișnuit cu deciziile de afaceri ale unui contribuabil cu privire la modul de structurare a acordurilor sale comerciale. Prin urmare, stabilirea faptului că o tranzacție controlată nu este rațională din punct de vedere comercial trebuie făcută cu mare prudență și numai în circumstanțe excepționale poate avea ca rezultat nerecunoașterea acordurilor între întreprinderi asociate.

9.171 În cazul în care date de încredere arată că există tranzacții necontrolate comparabile, nu se poate argumenta că unor astfel de tranzacții între întreprinderile asociate le-ar lipsi rațiunea comercială. Existența datelor comparabile care evidențiază stabilirea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață pentru un acord între întreprinderi asociate demonstrează că

este rațional din punct de vedere comercial pentru întreprinderile independente în circumstanțe comparabile. Pe de altă parte, cu toate acestea, simplul fapt că un acord între întreprinderi asociate nu este observat și între întreprinderi independente nu înseamnă nici că el nu ar fi încheiat în condițiile principiului valorii de piață, nici că nu ar fi rațional din punct de vedere comercial (a se vedea alineatul 1.11).

9.172 Restructurarea întreprinderilor determină adesea grupurile de întreprinderi multinaționale să implementeze modele operaționale globale care sunt greu de găsit între întreprinderi independente, profitând chiar de faptul că acestea sunt grupuri de întreprinderi multinaționale și că pot lucra într-un mod integrat. De exemplu, grupurile de întreprinderi multinaționale pot implementa lanțuri de aprovizionare globale sau funcții centralizate care nu se regăsesc între întreprinderi independente. Prin urmare, este adesea dificil să se evalueze dacă astfel de modele operaționale sunt de tipul celor pe care întreprinderile independente care se comportă într-un mod rațional din punct de vedere comercial le-ar fi implementat. Această lipsă de elemente comparabile nu înseamnă, desigur, că implementarea unor astfel de modele operaționale globale ar trebui considerată automat ca nefiind rațională din punct de vedere comercial.

9.173 Ceea ce se testează este dacă rezultatul (acordul adoptat) este în concordanță cu ceea ce ar rezulta din comportamentul comercial normal al întreprinderilor independente; nu este un test de comportament în sensul de a solicita întreprinderilor asociate să se comporte efectiv așa cum ar proceda întreprinderile independente în negocierea și acceptarea termenilor acordului. Astfel, dacă întreprinderile asociate s-au angajat efectiv în negocieri reale sau purși simplu au acționat în interesul superior al grupului multinațional de întreprinderi în ansamblu atunci când au convenit asupra unei restructurări nu determină dacă acordul ar fi fost adoptat de întreprinderi independente care se comportă într-un mod rațional din punct de vedere comercial sau dacă prețul este stabilit conform principiului valorii de piață.

9.174 Aplicarea principiului valorii de piață se bazează pe ideea că o întreprindere independentă nu va intra într-o tranzacție dacă are o alternativă în mod clar mai avantajoasă. A se vedea alineatele 9.59-9.64. După cum s-a discutat acolo, o analiză a opțiunilor disponibile în mod realist poate fi relevantă pentru determinarea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață pentru un acord. De asemenea, poate fi relevant pentru întrebarea dacă acordurile adoptate de întreprinderile asociate diferă de cele care ar fi fost adoptate de întreprinderile independente care se comportă într-un mod rațional din punct de vedere comercial. Pot exista cazuri excepționale în care stabilirea prețurilor în condiții de valoare de piață nu poate fi determinată în mod

fiabil pentru acordul adoptat efectiv și se concluzionează că acordul nu ar fi fost adoptat în circumstanțe comparabile de către întreprinderi independente carese comportă într-un mod rațional din punct de vedere comercial (a se vedea secțiunea C.4).

9.175 O întreprindere independentă nu ar intra într-o tranzacție de restructurare dacă ar avea o opțiune alternativă disponibilă în mod realist și care este în mod clar mai avantajoasă, inclusiv opțiunea de a nu intra în restructurare. Pentru a evalua dacă o parte ar fi avut la dispoziție în mod realist alte opțiuni care erau în mod clar mai avantajoase ar trebui să se acorde atenția cuvenită tuturor condițiilor relevante ale restructurării, drepturilor și altor active ale părților, oricărei remunerații sau despăgubiri pentru restructurarea propriu-zisă și remunerației pentru acordurile post-restructurare (așa cum se discută în Părțile II și III ale acestui capitol), precum și circumstanțelor comerciale care decurg din participarea la un grup de întreprinderi multinaționale (a se vedea alineatul 1.11).

9.176 Atunci când se evaluează rațiunea comercială a unei restructurări, se poate pune întrebarea dacă să se analizeze o tranzacție în mod izolat sau dacă să se examineze un context mai larg, luând în considerare și alte tranzacții care sunt interdependente din punct de vedere economic. În general, este adecvat să se analizeze rațiunea comercială a unei restructurări în ansamblu. De exemplu, în cazul în care se examinează o vânzare a unei imobilizări necorporale care face parte dintr-o restructurare mai amplă care implică modificări ale acordurilor referitoare la dezvoltarea și utilizarea imobilizării necorporale, atunci rațiunea comercială a vânzării imobilizării necorporale nu ar trebui examinată separat de aceste modificări. Pe de altă parte, în cazul în care o restructurare implică modificări ale mai multor elemente sau aspecte ale unei întreprinderi care nu sunt interdependente din punct de vedere economic, rațiunea comercială a anumitor modificări poate fi luată în considerare separat. De exemplu, o restructurare poate implica centralizarea funcției de achiziții a unui grup și centralizarea proprietății asupra imobilizărilor necorporale de valoare care nu au legătură cu funcția de achiziții. Într-un asemenea caz, rațiunea comercială a centralizării funcției de achiziții și a centralizării proprietății asupra imobilizărilor necorporale de valoare pot fi evaluate separat una de cealaltă.

9.177 Pot exista motive comerciale la nivel de grup pentru restructurarea unui grup de întreprinderi multinaționale. Cu toate acestea, merită subliniat din nou faptul că principiul valorii de piață tratează membrii unui grup de întreprinderi multinaționale ca fiind entități separate, mai degrabă decât ca fiind părți inseparabile ale unei singure afaceri unificate (a se vedea alineatul 1.6). În consecință, nu este suficient, din perspectiva prețurilor de transfer, ca un acord de restructurare să aibă sens din punct de vedere comercial pentru întregul grup: acordul trebuie să fie în condiții de valoare de piață la nivelul fiecărui contribuabil individual, ținând cont de drepturile sale și de alte active, de beneficiile preconizate din acord (și anume, luarea în considerare a

acordului post-restructurare, plus de orice plăți compensatorii pentru restructurarea propriu-zisă) și de opțiunile disponibile în mod realist.

9.178 În cazul în care o restructurare este rațională din punct de vedere comercial pentru grupul de întreprinderi multinaționale în ansamblu, se așteaptă un preț de transfer adecvat (și anume contravaloarea pentru acordul post-restructurare, plus orice plăți compensatorii pentru restructurarea propriu-zisă) ar fi, în general, disponibile pentru a o stabili în condiții de valoare de piață pentru fiecare membru individual al grupului care participă la acesta. A se vedea Partea II a acestui capitol, secțiunea B.

C.4 O tranzacție sau un acord are sau nu are o soluție pentru stabilirea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață

9.179 În ceea ce privește al doilea caz discutat la alineatul 1.65, al doilea criteriu cumulativ este că „structura reală împiedică practic administrația fiscală să determine un preț de transfer la valoarea de piață”. În cazul în care se poate ajunge la un preț de transfer adecvat (și anume, un preț conform principiului valorii de piață care ia în considerare comparabilitatea – inclusiv analiză funcțională – a ambelor părți la tranzacție sau acord) în circumstanțele cazului, indiferent de faptul că tranzacția sau acordul nu a fost identificat(ă) între întreprinderi independente și că administrația fiscală ar putea avea dubii cu privire la rațiunea comercială a contribuabilului care intră în tranzacție sau acord, tranzacția sau acordul nu trebuie ignorate conform celui de-al doilea caz de la alineatul 1.65. În caz contrar, administrația fiscală poate decide că acesta este un caz de nerecunoaștere a tranzacției sau acordului conform celui de-al doilea caz de la alineatul 1.65.

C.5 Relevanța scopului fiscal

9.180 În conformitate cu articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE, faptul că un acord de restructurare a activității este motivat de un scop de obținere a avantajelor fiscale nu justifică în sine concluzia că este un acord neconform cu principiul valorii de piață.²⁰ Prezența unui motiv sau a unui scop fiscal nu justifică în sine nerecunoașterea caracterizării sau structurării acordului de către părți în conformitate cu alineatele 1.64-1.69.

²⁰ După cum se indică la alineatul 9.8, normele interne anti-abuz nu intră în domeniul de aplicare al acestui capitol.

9.181 Cu condiția ca funcțiile, activele și/sau riscurile să fie efectiv transferate, poate fi rațional din punct de vedere comercial, în sensul Articolului 9, ca un grup de întreprinderi multinaționale să se restructureze pentru a obține economii de natură fiscală. Cu toate acestea, acest lucru nu este relevant pentru a stabili dacă principiul valorii de piață este respectat la nivelul entității pentru un contribuabil afectat de restructurare (a se vedea alineatul 9.178).

C.6 Consecințele nerecunoașterii în temeiul alineatelor 1.64-1.69

9.183 În primul caz de la alineatul 1.65, în cazul în care fondul economic al unei tranzacții diferă de forma sa, administrația fiscală poate să nu ia în considerare caracterizarea tranzacției de către părți și să o caracterizeze din nou în conformitate cu fondul său.

9.184 În ceea ce privește al doilea caz, alineatul 1.65 conține un exemplu de nerecunoaștere a unei vânzări și rețineți că, deși poate fi adecvată respectarea tranzacției ca transfer de proprietate comercială, ar fi totuși potrivit ca o administrație fiscală să conformeze termenii transferului în întregime (și nu doar prin referire la prețuri) la cei care ar fi putut fi așteptați în mod rezonabil dacă transferul de proprietate ar fi făcut obiectul unei tranzacții între întreprinderi independente. Într-un astfel de caz, administrația fiscală ar încerca să ajusteze condițiile contractului într-un mod rațional din punct de vedere comercial.

9.185 În ambele circumstanțe, Articolul 9 ar permite o ajustare a condițiilor pentru a reflecta cele pe care părțile le-ar fi atins dacă tranzacția ar fi fost structurată în conformitate cu realitatea economică și comercială a părților care derulează tranzacții în condițiile principiului valorii de piață (a se vedea alineatul 1.66). În acest sens, administrațiile fiscale ar trebui să determine care este realitatea care stă la baza unui acord contractual în aplicarea principiului valorii de piață (a se vedea alineatul 1.67).

9.186 Alineatul 1.68 oferă unele îndrumări cu privire la cazul în care o administrație fiscală poate considera util să se refere la tranzacții structurate alternativ între întreprinderi independente pentru a determina dacă tranzacția controlată, așa cum este ea structurată, satisface principiul valorii de piață. Dacă probele dintr-o anumită alternativă pot fi sau nu luate în considerare va depinde de faptele și circumstanțele cazului respectiv, inclusiv de numărul și acuratețea ajustărilor necesare pentru a ține cont de diferențele dintre tranzacția controlată și alternativă, precum și de calitatea oricăror alte dovezi care pot fi disponibile.

9.187 Aceste indicații arată faptul că administrația fiscală încearcă să înlocuiască tranzacția nerecunoscută cu o caracterizare sau o structură alternativă care să se comporte cât mai aproape posibil de faptele cazului, altfel spus, una care este în concordanță cu modificările funcționale ale activității contribuabilului care rezultă din restructurare, se comportă cât mai aproape

posibil de fondul economic al cazului și reflectă rezultatele care ar fi fost obținute dacă tranzacția ar fi fost structurată în conformitate cu realitatea comercială a părților independente. De exemplu, în cazul în care un element al unui acord de restructurare implică închiderea unei fabrici, orice reinterpretare a restructurării nu poate ignora realitatea că fabrica nu mai funcționează. În mod similar, în cazul în care un element al unei restructurări implică relocarea efectivă a funcțiilor esențiale ale unei întreprinderi, orice reinterpretare a restructurării nu poate ignora faptul că aceste funcții au fost efectiv relocate. Ca un alt exemplu, în cazul în care un acord de restructurare implică un transfer de proprietate între două părți, orice nerecunoaștere a acordului de restructurare ar trebui să reflecte faptul că un transfer al unei astfel de proprietăți a avut loc între cele două părți, deși ar putea fi adecvat să se înlocuiască caracterul transferului cu o caracterizare alternativă care să se apropie cât mai mult posibil de faptele cazului (de exemplu, un presupus transfer al tuturor drepturilor asupra proprietății ar putea fi caracterizat ca o simplă închiriere sau licență a proprietății sau invers).

D. Exemple

D.1 Exemplu (A): Conversia unui distribuitor cu drepturi depline într-un distribuitor „limitat”

9.188 Societatea Z este un distribuitor renumit de produse de lux. Deține o denumire comercială de valoare, puncte de vânzare cu amănuntul de valoare și contracte valoroase pe termen lung cu furnizorii. Aceasta este achiziționată de un grup de întreprinderi multinaționale care funcționează conform unui model operațional global, prin care toate denumirile comerciale și alte imobilizări necorporale de valoare sunt deținute de societatea V în țara V, toate contractele cheie ale furnizorilor sunt deținute de societatea W în țara W care este responsabilă pentru gestionarea contractelor furnizorilor la nivel de grup, iar toate punctele de vânzare cu amănuntul sunt deținute de o societate imobiliară din țara X. Imediat după achiziție, grupul decide să restructureze societatea Z prin transferarea denumirii sale comerciale către societatea V, a contractelor sale de furnizori valoroase către societatea W și a punctelor sale de vânzare cu amănuntul către societatea X, toate în schimbul plăților forfetare. Ca urmare a transferului, societatea Z funcționează acum ca un comisionar pentru societatea W. Potențialul său de profit post-restructurare este semnificativ mai mic decât cel de pre-restructurare. Reprezentanții grupului de întreprinderi multinaționale explică faptul că motivul comercial al restructurării este acela de a alinia modelul operațional al societății Z cu modelul operațional al restului grupului de întreprinderi multinaționale și că această perspectivă a fost un factor cheie în tranzacția de achiziție. Conducerea societății Z nu a avut altă opțiune decât să accepte restructurarea având în vedere achiziția care a avut loc. Aceasta indică faptul că transferul

denumirii sale comerciale, al contractelor și al punctelor sale de vânzare cu amănuntul a fost evaluat în condițiile principiului valorii de piață și că remunerația pentru activitățile sale post-restructurare va fi, de asemenea, evaluată în condițiile principiului valorii de piață

9.189 Presupunând că, în acest caz, comportamentul real al părților este în concordanță cu forma restructurării, substanța economică a acordului nu ar diferi de modul în care este caracterizat și structurat de către părți. Se preconizează că determinarea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață pentru restructurarea propriu-zisă și pentru activitățile post-restructurare ar ficonforme cu principiul valorii de piață pentru fiecare dintre părți, caz în care tranzacțiile de restructurare ar fi recunoscute.

D.2 Exemplu (B): Transferul imobilizărilor necorporale de valoare către o societate fictivă

9.190 O întreprindere multinațională fabrică și distribuie produse a căror valoare nu este determinată de caracteristicile tehnice ale produselor, ci mai degrabă de numele mărcii și de expunere. Întreprinderea multinațională dorește săse diferențieze de concurenții săi prin dezvoltarea unor nume de marcă cu mare valoare, prin implementarea unei strategii de marketing dezvoltate cu atenție și costisitoare. Marca este deținută de societatea A din țara A. Dezvoltarea, întreținerea și executarea unei strategii de marketing la nivel mondial reprezintă principalul factor care aduce valoare întreprindere întreprinderii multinaționale, fiind realizat de 125 de angajați la sediul central al societății A. Valoarea mărcii are ca rezultat un preț de consum ridicat pentru produse. Sediul central al societății A oferă, de asemenea, servicii centrale pentru părțile afiliate grupului (de exemplu, managementul resurselor umane, juridic, fiscal). Produsele sunt fabricate de întreprinderi afiliate în cadrul acordurilor de producție pe bază de contract cu societatea A. Acestea sunt distribuite de întreprinderi afiliate care le achiziționează de la societatea A. Profiturile obținute de societatea A după ce a alocat o remunerație în condițiile principiului valorii de piață și distribuitorilor contractuali sunt considerate a fi remunerația pentru imobilizările necorporale, activitățile de marketing și serviciile centrale ale societății A.

9.191 Apoi are loc o restructurare. Mărcile sunt transferate de către societatea A către o parte afiliată nou înființată, societatea Z din țara Z, în schimbul unei plăți forfetare. După restructurare, societatea A este remunerată pe baza metodei cost-plus pentru serviciile pe care le prestează pentru societatea Z și restul grupului. Remunerația producătorilor și distribuitorilor contractuali afiliați rămâne aceeași. Profiturile excedentare după remunerarea producătorilor contractuali, a distribuitorilor și a serviciilor sediului central al societății A sunt plătite societății Z. Din analiza de comparabilitate se pot trage următoarele concluzii:

- Nu există dovezi fiabile din tranzacțiile comparabile necontrolate ale dreptului de proprietate asupra mărcilor și a riscurilor asociate atribuite între întreprinderi independente în același mod ca în tranzacția controlată dintre societatea A și societatea Z;
- Întreprinderea Z este administrată de o întreprindere locală de încredere. Nu are persoane (angajați sau administratori) care să aibă autoritatea și să îndeplinească efectiv funcții de control în ceea ce privește riscurile asociate cu dezvoltarea strategică a mărcilor. De asemenea, nu are capacitatea financiară de a-și asuma aceste riscuri.
- Oficialii de rang înalt de la sediul central al societății A se deplasează în țara Z o dată pe an pentru a valida în mod oficial deciziile strategice necesare pentru operarea societății. Aceste decizii sunt pregătite de sediul central al societății A din țara A înainte ca întâlnirile să aibă loc în țara Z. Întreprinderea multinațională consideră că aceste activități sunt activități de servicii efectuate de sediul central al societății A pentru Z. Aceste activități strategice de luare a deciziilor sunt remunerate la cost-plus în același mod în care sunt remunerate serviciile centrale (de exemplu, managementul resurselor umane, juridic, fiscal).
- Dezvoltarea, întreținerea și executarea strategiei de marketing la nivel mondial sunt încă efectuate de aceiași angajați ai sediului central al societății A și remunerate pe baza metodei cost-plus. Societatea A nu are un stimulent contractual pentru a maximiza valoarea mărcilor sau cota de piață, deoarece este remunerată pe baza metodei cost-plus.

9.192 O analiză completă a tuturor faptelor și circumstanțelor justifică concluzia că substanța economică a acordului diferă de forma sa. În special, faptele indică faptul că societatea Z nu are capacitatea reală de a-și asuma riscurile care îi sunt alocate în cadrul acordului, așa cum sunt caracterizate și structurate de către părți. În plus, nu există nicio dovadă a motivelor comerciale ale angajamentului. Într-un astfel de caz, alineatul 1.65 permite unei administrații fiscale să nu recunoască structura adoptată de părți.²¹

²¹ Acest lucru nu aduce atingere unei posibile aplicări a normelor generale de combatere a evaziunii și nu aduce atingere întrebării cu privire la locul conducerii efective a societății Z.

D.3 Exemplu (C): Transferul de imobilizări necorporale recunoscut

9.193 Tiparul concret este același ca în exemplul (B), cu excepția faptului că o parte din sediul central al societății A este efectiv mutat în țara Z: 30 dintre cei 125 de angajați ai sediului central sunt concediați, alți 30 sunt transferați la noua societate Z din țara Z și 15 angajați noi sunt angajați direct de societatea Z din țara Z pentru a prelua funcțiile îndeplinite de angajații concediați. Angajații societății Z au abilitățile și competențele necesare pentru a realiza dezvoltarea strategică a mărcii și pentru a executa strategia de marketing la nivel mondial. Mai mult, în acest exemplu se presupune că societatea Z are capacitatea financiară de a-și asuma riscurile asociate cu dezvoltarea strategică a mărcilor. Societatea Z, care este acum proprietarul legal al mărcilor, se ocupă în mod activ cu dezvoltarea, întreținerea și implementarea unei strategii de marketing la nivel mondial. Angajații societății Z au autoritatea și îndeplinesc efectiv funcții de control în legătură cu riscurile asociate cu dezvoltarea strategică a mărcilor. Serviciile furnizate de restul sediului central al societății A din țara A sunt servicii centrale (de exemplu, managementul resurselor umane, juridice și fiscale), precum și funcții suport de marketing care sunt monitorizate îndeaproape de personalul societății Z. Principalul motiv pentru care grupul intră în această restructurare este de a beneficia de un regim fiscal favorabil în țara Z în comparație cu regimul fiscal din țara A.

9.194 Modificările tiparului din exemplul (B) susțin concluzia că substanța economică a acordului nu diferă de forma sa și că o întreprindere independentă în circumstanțe comparabile care acționează într-un mod rațional din punct de vedere comercial ar fi caracterizat sau structurat acordul la fel cum au făcut-o întreprinderile asociate. Având în vedere acest lucru, o administrație fiscală ar trebui să încerce să obțină un rezultat în condițiile principiului valorii de piață în această situație, determinând prețurile în condițiile principiului valorii de piață pentru restructurarea propriu-zisă și pentru activitățile post-restructurare ale părților, pe baza recunoașterii acordului încheiat efectiv.²²

²² Acest lucru nu spune nimic despre posibila aplicare a normelor interne de combatere a abuzurilor.

Lista anexelor

- Anexă la Ghidul OCDE privind prețurile de transfer: Ghid pentru procedurile de monitorizare a Liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer și implicarea comunității de afaceri.
- Anexa I la Capitolul II: Sensibilitatea indicatorilor de profit brut și net.
- Anexa II la Capitolul II: Exemplu care ilustrează aplicarea metodei împărțirii profitului rezidual.
- Anexa III la Capitolul II: Ilustrarea diferitelor măsuri ale profitului atunci când se aplică o metodă de împărțire a profitului rezidual.
- Anexa la Capitolul III: Exemplu de ajustare a capitalului circulant.
- Anexa la Capitolul IV: Ghid pentru realizarea acordurilor de stabilire a prețurilor în avans în conformitate cu procedura amiabilă („MAP APA”).
- Anexa la Capitolul VI: Exemple pentru a ilustra îndrumările privind imobilizările necorporale și evaluarea extrem de incertă.

Anexă la Ghidul OCDE privind prețurile de transfer

Ghid pentru procedurile de monitorizare a Liniilor directoare OCDE privind prețurile de transfer și implicarea comunității de afaceri

A. Context

1. În iulie 1995, Consiliul OCDE a aprobat spre publicare *Liniile directoare privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale* („Ghidul OCDE”), prezentate de Comitetul pentru afaceri fiscale („Comitetul”). În același timp, Consiliul OCDE a aprobat recomandarea Comitetului ca Ghidul OCDE să fie revizuit și actualizat periodic, după caz, pe baza experienței țărilor membre și a comunității de afaceri cu aplicarea principiilor și metodelor stabilite de Liniile directoare (Ghidul OCDE). În acest scop și pentru a facilita clarificările și îmbunătățirile continue, Consiliul OCDE a însărcinat Comitetul să efectueze pentru o perioadă monitorizarea experienței internaționale în materie de prețuri de transfer. Rolul de monitorizare este văzut ca o parte integrantă a acordului încheiat în iulie 1995, iar punerea sa în aplicare cu succes este o caracteristică esențială pentru a obține o aplicare consecventă a Liniilor directoare. Recomandarea Consiliului „însărcinează Comitetul pentru afaceri fiscale să monitorizeze punerea în aplicare a Raportului din 1995 în cooperare cu autoritățile fiscale ale țărilor membre și cu participarea comunității de afaceri și să recomande Consiliului să modifice și să actualizeze, dacă este necesar, Raportul din 1995 în lumina acestei monitorizări”.

2. Pe scurt, scopul principal al monitorizării este de a examina măsura în care legislația, reglementările și practicile administrative ale țărilor membre sunt în concordanță cu Liniile directoare și de a identifica domeniile în care Ghidul OCDE poate necesita modificări sau completări. Monitorizarea nu ar trebui să conducă doar la identificarea aspectelor problematice, ci și la identificarea practicilor urmate de una sau mai multe țări membre în

aplicarea Liniilor directoare (Ghidului OCDE) care ar putea fi extinse în mod util la alte țări. Monitorizarea nu este menită să se pronunțe în cazuri particulare.

3. Se preconizează că monitorizarea va fi un proces continuu și va acoperi toate aspectele Ghidului OCDE, dar cu un accent deosebit pe utilizarea metodelor bazate pe analiza profitului. Scopul acestei note este de a stabili unele proceduri pentru efectuarea monitorizării, punând astfel în aplicare instrucțiunile Consiliului OCDE. Aceste proceduri vor fi implementate treptat. După punerea în practică a procedurilor pot fi necesare revizuirii suplimentare.

4. În conformitate cu recomandarea Consiliului, comunitatea de afaceri va avea un rol în monitorizare, iar acest rol este stabilit în Secțiunea C.

B. Procesul

5. Procesul de monitorizare se va derula prin patru procese legate între ele: 1. evaluări *inter pares* ale practicilor din țările membre; 2. identificarea și analiza paradigmatelor prezentate de cazurile dificile; 3. analiza modificărilor aduse legislației, reglementărilor și practicilor administrative; și 4. elaborarea de exemple. Aceste aspecte sunt discutate pe rând în cele ce urmează.

B.1 Evaluări inter pares

6. Grupul de lucru nr. 6 privind impozitarea întreprinderilor multinaționale („Grupul de lucru”) a efectuat evaluări *inter pares* ale practicilor de stabilire a prețurilor de transfer ale țărilor membre în ultimii ani. Evaluările *inter pares* vizează obținerea de informații detaliate privind legislația, practicile și experiențele în materie de prețuri de transfer în țările membre. Delegații grupului de lucru decid împreună ce țară ar trebui revizuită și ce țări ar efectua revizuirea. Revizuirile respectă liniile directoare aprobate de Comitet.

7. Liniile directoare privind evaluarea *inter pares* solicită prezentarea unui raport Grupului de lucru pentru fiecare țară verificată. Raportul acoperă temeiul juridic pentru abordarea problemelor legate de prețurile de transfer, orice linii directoare naționale privind practicile de aplicare directă a legii, abordările utilizate în mod obișnuit pentru a aborda o problemă complexă a prețurilor de transfer, modalitățile administrative de gestionare a cazurilor ce privesc prețurile de transfer, principiile jurisprudenței și experiența în colectarea datelor și documentația contribuabililor. Raportul descrie, de asemenea, experiențele privind practicile administrative pentru evitarea și soluționarea litigiilor legate de prețurile de transfer (de exemplu, procedura

amiabilă, acordurile de preț în avans și regimurile de protecție).

8. Evaluările *inter pares* vor continua să fie efectuate, dar la trei niveluri diferite:
 1. Primul nivel ar fi o „*verificare tematică*”, care analizează abordarea adoptată de toate țările membre cu privire la o anumită problemă de importanță generală. În mod teoretic, verificarea ar trebui să fie corelată cu alte aspecte ale procesului de monitorizare. De exemplu, cea mai bună modalitate de a rezolva orice probleme apărute în urma unei astfel de verificări poate fi analizarea mai detaliată a problemei prin aprofundarea unor paradigme de caz dificile (a se vedea secțiunea B.2 din prezenta anexă) sau dezvoltarea de exemple practice pentru a fi inserate în Ghidul OCDE (a se vedea secțiunea B.4 din prezenta anexă).
 2. Al doilea nivel ar fi o „*verificare limitată*” prin faptul că analizează doar abordarea unei anumite țări sau a unor țări în legătură cu o problemă specifică și relativ restrânsă. Verificarea este efectuată de doi inspectori pentru fiecare țară, iar nivelul de contribuție necesar depinde de natura problemei
 3. Al treilea nivel ar fi o „*verificare completă*” a unei anumite țări care se efectuează în conformitate cu orientările existente de evaluare *inter pares* menționate la alineatul 7 din prezenta anexă. Prin urmare, o „*verificare completă*” abordează în mod direct interpretarea și aplicarea Liniilor directe în țara membră respectivă.

Criterii de selecție

9. Pentru a îmbunătăți eficacitatea procesului de evaluare *inter pares* este esențial ca verificările să fie efectuate selectiv și să se concentreze asupra domeniilor care prezintă cea mai mare dificultate în aplicarea Ghidului OCDE. Decizia finală de a efectua oricare dintre cele trei tipuri de verificare va fi luată de Grupul de lucru în sesiune plenară, ținând cont atât de interesul prezentat în general de fiecare verificare pentru activitățile monitorizate în aplicarea principiilor realizate de Grupul de lucru, precum și dacă resursele disponibile sunt suficiente pentru realizarea cu succes a verificării propuse. Este important ca orice verificare, odată efectuată, să fie finalizată la un standard ridicat, astfel încât să se poată trage concluzii utile din aceasta.

B.2 Identificarea și analiza paradigmelor cazurilor dificile

10. Un aspect cheie al procedurii de monitorizare este identificarea și apoi analizarea modelelor de cazuri dificile și a categoriilor de probleme care pot fi ilustrate prin exemple practice și care prezintă obstacole în calea aplicării consecvente la nivel internațional a metodelor de stabilire a prețurilor

de transfer prevăzute în Ghidul OCDE. Monitorizarea va include, de asemenea, aspectele pentru care Liniile directoare par să nu ofere niciun fel de îndrumare sau par să ofere îndrumări inadecvate autorităților fiscale sau contribuabililor. Toate țările membre vor fi implicate activ în acest proces și vor recunoaște că sunt necesare resurse pentru a asigura succesul acestuia. Comunitatea de afaceri va fi, de asemenea, implicată în monitorizare (a se vedea secțiunea C din prezenta anexă).

11. Primul aspect constă în stabilirea procedurii care trebuie utilizată și cum trebuie atribuită responsabilitatea în identificarea paradigmelor cazurilor dificile, concentrându-se asupra problemelor și situațiilor pentru care Liniile directoare pot să nu ofere îndrumări sau să fie inadecvate sau în care țările membre ar putea interpreta Ghidul OCDE în mod diferit și, prin urmare, ar putea prezenta obstacole în calea unei aplicări consecvente la nivel internațional a Liniilor directoare. Țările membre pot identifica domenii în care, în opinia lor, Ghidul OCDE ar putea să nu abordeze deloc sau să nu abordeze în mod adecvat o anumită problemă.

12. În contextul reuniunilor periodice ale inspectorilor fiscali organizate de Comitetul pentru afaceri fiscale, Grupul de lucru va organiza reuniuni bienale ale inspectorilor fiscali pentru a discuta paradigmele de caz dificile și pentru contribui la actualizarea adecvată a Ghidului OCDE. OCDE va lua în considerare paradigmele de caz dificile numai din perspectiva monitorizării aplicării Liniilor directoare.

13. Fiecare țară își va asuma responsabilitatea în cadrul reuniunilor Grupului de lucru nr. 6 pentru a conduce discuțiile despre paradigmele de caz dificile și despre zonele problematice care pot fi ilustrate cu exemple practice.

14. Rezultatele pe care le are în vedere Grupul de lucru prin identificarea și analiza paradigmelor cazurilor dificile ar putea include elaborarea de exemple care ilustrează aplicarea Liniilor directoare în cazurile (identificate pentru discuții) în care pot fi aplicate principiile deja incluse în Ghidul OCDE. De asemenea, ar putea include identificarea domeniilor în care Liniile directoare ar putea fi modificate pentru a oferi îndrumări mai clare sau în care ar putea fi introduse elemente noi.

B.3 Actualizări ale legislației și practicii

15. Secretariatul va solicita țărilor membre rapoarte privind evoluția legislației, reglementărilor și practicilor administrative interne privind prețurile de transfer în conformitate cu misiunea care i-a fost încredințată de către Consiliu.

B.4 Elaborarea exemplelor

16. Procedurile de monitorizare sus-menționate vor fi dublate de elaborarea de exemple ipotetice suplimentare care urmează să fie adăugate la Liniile directe. Exemplele nu sunt menite să dezvolte noi principii sau să acopere probleme noi, ci mai degrabă să faciliteze interpretarea principiilor și abordarea problemelor dificile deja discutate în Ghidul OCDE. Pentru a se asigura că au valoare practică și pentru a evita să fie prea prescriptive, exemplele vor fi scurte, bazate pe date concrete și relativ simple, astfel încât domeniul lor de aplicare să nu fie atât de limitat încât îndrumările pe care le oferă să aibă o aplicare îngustă și limitată. Exemplele se vor încadra în două mari categorii. Primul va consta în ilustrări ale aplicării metodelor și abordărilor descrise în Ghidul OCDE. Al doilea set de exemple va fi conceput pentru a ajuta la selectarea unei/unor metode adecvate de stabilire a prețurilor de transfer. Deși ipotetice, exemplele se vor baza pe experiența practică a administrațiilor fiscale și a contribuabililor în aplicarea principiului valorii de piață în conformitate cu Liniile directe și vor contribui la stabilirea de bune practici.

C. Implicarea comunității de afaceri

17. Nu se intenționează ca OCDE să intervină în soluționarea litigiilor privind prețurile de transfer dintre un contribuabil și o administrație fiscală. Procesul de monitorizare nu este destinat să fie o formă de arbitraj și, prin urmare, contribuabilii nu vor putea prezenta cazuri individuale spre soluționare Grupului de lucru. Cu toate acestea, după cum se prevede în Ghidul OCDE și în recomandarea Consiliului, comunitatea de afaceri va fi încurajată să identifice cazurile problematice (de preferință ilustrate cu exemple practice, dar ipotetice) care ridică întrebări cu privire la aplicarea consecventă la nivel internațional a Liniilor directe.

18. Comitetul consultativ pentru mediul de afaceri („BIAC”) va fi invitat să prezinte Grupului de lucru dificultăți concrete constatate în monitorizarea aplicării Ghidului OCDE pentru a analiza caracterul adecvat al îndrumărilor furnizate în acesta în legătură cu aceste domenii, respectând confidențialitatea informațiilor.

19. Contribuind la rolul OCDE de monitorizare a punerii în aplicare a Liniilor directe, comunitatea de afaceri ar fi încurajată să ia notă în special de orientările formulate în alineatul 17 din prezenta anexă. Prin urmare, ar trebui să se concentreze asupra problemelor care generează dificultăți teoretice sau practice și nu asupra cazurilor specifice și nerezolvate de stabilire a prețurilor de transfer. Cu toate acestea, poate fi utilă ilustrarea unei anumite probleme prin referire la un exemplu ipotetic. La construirea unui astfel de

exemplu, care ar putea să se bazeze pe caracteristici preluate dintr-o serie de cazuri reale, trebuie să se aibă grijă ca acesta să rămână ipotetic și să nu semene cu un caz real iar caracteristicile descrise să se limiteze la aspectele în cauză pentru a evita impresia că este vorba despre stabilirea unui precedent general pentru soluționarea unui caz individual.

C.1 Evaluări inter pares

20. Se consideră că unul dintre punctele forte ale procesului de evaluare *inter pares* este că verificarea este efectuată exclusiv de colegi, și anume, în acest caz, celelalte țări membre. În acest fel, procesul se desfășoară într-o manieră pozitivă și constructivă, astfel încât cele mai bune practici să poată fi transmise și practicile mai puțin satisfăcătoare să poată fi îmbunătățite. Cu toate acestea, îndrumările generale adresate comunității de afaceri îi încurajează să identifice aspectele problematice care ar putea fi potrivite pentru o analiză suplimentară, iar Grupul de lucru va putea lua în considerare această contribuție atunci când va face selecția finală a problemelor pentru evaluarea *inter pares* revizuită.

21. De asemenea, se preconizează că, odată ce o problemă sau o țară a fost selectată de către Grupul de lucru pentru o revizuire ulterioară, Comitetul consultativ pentru mediul de afaceri va fi notificat cu privire la decizie, astfel încât să aibă posibilitatea de a adăuga observații. Dacă problema este identificată inițial de Comitetul consultativ pentru mediul de afaceri – în special în contextul revizuirii problemelor – acesta va fi informat cu privire la discuția Grupului de lucru cu privire la aceste aspecte și i se va solicita, dacă este necesar, să furnizeze clarificări suplimentare. Cu toate acestea, un rol suplimentar al Comitetului consultativ pentru mediul de afaceri în procesul de evaluare *inter pares* dincolo de cel descris deja nu este avut în vedere în acest moment.

C.2 Identificarea și analiza paradigmelor cazurilor dificile și elaborarea exemplor

22. Paradigmele de caz dificile sunt menite să ilustreze problemele și situațiile în care Ghidul OCDE nu oferă îndrumări sau sunt inadecvate. Exemplele practice, atunci când sunt complete, vor fi inserate în Ghidul OCDE pentru a oferi ilustrații ale unor principii particulare. Există un rol clar pentru comunitatea de afaceri în a ajuta la dezvoltarea de paradigme sau exemple prin contribuția la experiența practică a membrilor lor. Grupul de lucru va solicita comentarii atât cu privire la paradigmele dificile ale cazurilor, cât și cu privire la exemplele practice în etape regulate de dezvoltare a acestora. Comitetul consultativ pentru mediul de afaceri poate iniția, de asemenea, paradigme sau exemple, cu condiția respectării avertismentelor formulate în alineatul 17 din prezenta anexă, astfel încât să nu se poată pune problema procesului utilizat pentru a rezolva un anumit caz de stabilire a

prețurilor de transfer.

C.3 *Actualizări ale legislației și practicii*

23. Scopul acestui element în procesul de monitorizare este de a menține țările membre informate cu privire la evoluțiile din celelalte țări. Există, de obicei, modalități bine stabilite la nivel național prin care comunitatea de afaceri poate contribui la orice evoluție a legislației, reglementărilor și practicilor administrative privind prețurile de transfer ale unei țări membre. La nivelul OCDE, Comitetul consultativ pentru mediul de afaceri va avea ocazia să aducă în atenția Grupului de lucru schimbări în legislație sau practici atât în țările membre, cât și în țările terțe, pe care le-a considerat incompatibile cu Ghidul OCDE sau despre care a considerat că ar putea da naștere unor probleme practice în ceea ce privește punerea în aplicare, fără a se referi, desigur, la cazuri individuale.

24. Contribuțiile Comitetului consultativ pentru mediul de afaceri vor fi discutate în cadrul reuniunilor comune periodice dintre Comitet și Grupul de lucru.

Anexa I la Capitolul II

Sensibilitatea indicatorilor de profit brut și net

A se vedea Capitolul II, Partea III, Secțiunea B din prezentul Ghid OCDE pentru îndrumări generale privind aplicarea metodei tranzacționale a marjei nete.

Ipotezele privind acordurile de valoare de piață din exemplele următoare sunt destinate numai scopurilor ilustrative și nu ar trebui considerate ajustări cu rol prescriptiv și acorduri de concurență deplină în cazuri reale ale anumitor industrii. În timp ce încearcă să demonstreze principiile secțiunilor din Ghidul OCDE la care se referă, aceste principii trebuie aplicate în fiecare caz în funcție de faptele și circumstanțele specifice ale cazului.

În plus, observațiile de mai jos se referă la aplicarea metodei tranzacționale a marjei nete în situațiile în care, având în vedere faptele și circumstanțele cazului și, în special, analiza de comparabilitate (inclusiv funcțională) a tranzacției și revizuirea informațiilor disponibile privind comparabilele necontrolate, se constată că o astfel de metodă este cea mai adecvată metodă care trebuie utilizată.

1. Este recunoscut faptul că metoda tranzacționale a marjei nete poate fi mai puțin sensibilă la unele diferențe ale caracteristicilor produselor decât metoda prețului comparabil necontrolat sau metoda prețului de revânzare. În practică, atunci când se aplică metoda tranzacționale a marjei nete, se pune, în general, un accent mai mare pe comparabilitatea funcțională decât pe caracteristicile produselor. Cu toate acestea, metoda tranzacționale a marjei nete poate fi mai puțin sensibilă la unele diferențe de funcții care se reflectă în variațiile cheltuielilor operaționale, așa cum este ilustrat mai jos.

Ilustrația 1:

Efectul unei diferențe în ceea ce privește amploarea și complexitatea funcției de marketing exercitată de un distribuitor

Exemplul de mai jos este doar cu titlu ilustrativ. Acesta nu este destinat să ofere îndrumări cu privire la selectarea metodei de stabilire a condițiilor principiului valorii de piață, ci doar să ilustreze efectele diferențelor dintre amploarea și complexitatea funcției de marketing a unui distribuitor și a comparabilelor.

	Cazul 1 Distribuitorul îndeplinește o funcție limitată de marketing	Cazul 2 Distribuitorul îndeplinește o funcție de marketing mai importantă
Vânzări de produse (În scop ilustrativ, să presupunem că ambele vând același volum din același produs pe aceeași piață la același preț)	1 000	1 000
Prețul de achiziție de la producător ținând cont de semnificația funcției demarketing în conformitate cu analiza funcțională	600	480 (*)
Marja brută	400 (40%)	520 (52%)
Cheltuieli de marketing	50	150
Alte cheltuieli (cheltuieli generale)	300	300
Marja profitului net	50 (5%)	70 (7%)

(*) Să presupunem că, în acest caz, diferența de 120 în prețul tranzacției corespunde diferenței în ceea ce privește amploarea și complexitatea funcției de marketing efectuate de distribuitor (cheltuială suplimentară de 100 plus remunerația funcției distribuitorului)

2. Conform Exemplului 1, dacă un contribuabil operează cu un producător asociat ca în cazul 2, în timp ce „comparabilele” terților funcționează ca în cazul 1 și presupunând că diferența în ceea ce privește amploarea și complexitatea funcției de marketing nu este identificată din

cauza, de exemplu, a informațiilor insuficient de detaliate privind „comparabilele” terților, atunci riscul de eroare atunci când se aplică o metodă a marjei brute ar putea fi de 120 (12% x 1.000), în timp ce acesta ar fi 20 (2%

x 1.000) dacă s-ar aplica metoda marjei nete. Acest lucru ilustrează faptul că, în funcție de circumstanțele cazului și, în special, de efectul diferențelor funcționale asupra structurii costurilor și asupra veniturilor „elementelor comparabile”, marjele nete de profit pot fi mai puțin sensibile decât marjele brute la diferențele în ceea ce privește amploarea și complexitatea funcțiilor.

Ilustrația 2:

Efectul unei diferențe în nivelul de risc asumat de un distribuitor

Exemplul de mai jos este doar cu titlu ilustrativ. Acesta nu este destinat să ofere îndrumări cu privire la selectarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer sau a comparabilelor, la eficiența distribuitorilor sau la ratele de rentabilitate în condițiile principiului valorii de piață, ci doar să ilustreze efectele diferențelor dintre nivelul de risc asumat de un distribuitor și comparabile.

	Cazul 1 Distribuitorul nu își asumă riscul de uzură morală a produselor, deoarece beneficiază de o clauză de „răscumpărare” prin care toate stocurile nevândute sunt achiziționate înapoi de către producător.	Cazul 2 Distribuitorul își asumă riscul de uzură morală a produselor. Nu beneficiază de o clauză de „răscumpărare” în relația sa contractuală cu producătorul.
Vânzări de produse (În scop ilustrativ, să presupunem că ambele vând același volum din același produs pe aceeași piață la același preț)	1 000	1 000
Prețul de achiziție de la producător ținând cont de riscul de uzură morală în conformitate cu analiza funcțională	700	640 (*)
Marja brută	300 (30%)	360 (36%)
Pierdere din stocul cu uzură morală	0	50
Alte cheltuieli (cheltuieli generale)	250	250
Marja profitului net	50 (5%)	60 (6%)

(*) Să presupunem că, în acest caz, diferența de 60 în prețul tranzacției corespunde diferenței de alocare a riscului de uzură morală între producător și distribuitor (pierdere suplimentară estimată la 50 plus remunerarea riscului distribuitorului), și anume, este prețul pentru clauza contractuală de „răscumpărare”.

3. Conform Ilustrației 2, dacă o tranzacție controlată este efectuată ca în cazul 1 în timp ce „comparabilele” terților funcționează ca în cazul 2 și presupunând că diferența nivelului de risc nu este identificată din cauza informațiilor insuficient de detaliate privind „comparabilele” terților, atunci riscul de eroare la aplicarea unei metode a marjei brute ar putea fi de 60 ($6\% \times 1.000$) în loc de 10 ($1\% \times 1.000$) dacă se aplică metoda marjei nete. Acest lucru ilustrează faptul că, în funcție de circumstanțele cazului și, în special, de efectul diferențelor nivelului riscurilor asupra structurii costurilor și asupra veniturilor „comparabilelor”, marjele profitului net pot fi mai puțin sensibile decât marjele brute la diferențele nivelului riscurilor (presupunând că alocarea contractuală a riscurilor este în condițiile principiului valorii de piață).

4. În consecință, întreprinderile care îndeplinesc funcții diferite pot avea o gamă largă de marje brute de profit, obținând în același timp niveluri în mare parte similare ale profiturilor nete. De exemplu, analiștii de business observă că metoda tranzacționale a marjei nete ar fi mai puțin sensibilă la diferențele de volum, amploare și complexitate ale funcțiilor și cheltuielilor de exploatare. Pe de altă parte, metoda tranzacționale a marjei nete poate fi mai sensibilă decât metoda cost-plus sau metoda prețului de revânzare la diferențele de utilizare a capacității, deoarece diferențele dintre nivelurile de absorbție a costurilor fixe indirecte (de exemplu, costurile de producție fixe sau costurile de distribuție fixe) ar afecta profitul net, dar nu ar putea afecta marja brută sau marjă de profit brut asupra costurilor dacă nu se reflectă în diferențele de preț, așa cum este ilustrat mai jos.

Ilustrația 3:**Efectul unei diferențe în utilizarea capacității producătorilor**

Exemplul de mai jos este doar cu titlu ilustrativ și nu este destinat să ofere îndrumări cu privire la selectarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer sau a comparabilelor sau cu privire la ratele de rentabilitate în condițiile principiului valorii de piață, ci doar să ilustreze efectele diferențelor dintre utilizarea capacității unui producător și a comparabilelor.

În unități monetare (u.m.)	Cazul 1 Producătorul funcționează la capacitate maximă: 1.000 de unități pe an	Cazul 2 Producătorul funcționează la capacitate excedentară, și anume, produce doar 80% din ceea ce ar putea produce la capacitate maximă: 800 de unități pe an
Vânzările de produse fabricate (în scop ilustrativ vom presupune că ambii producători au aceeași capacitate totală și că fabrică, și vând același produs pe aceeași piață care are același preț de 1 u.m. per produs fabricat) (*).	1 000	800
Costul bunurilor vândute: costuri directe plus alocarea standard a costurilor indirecte de fabricație. (În scop ilustrativ, presupunem că ambii producători au același cost variabil al bunurilor vândute pe unitate fabricată, și anume, 0,75 u.m. per produs fabricat și costuri fixe cu personalul de 50).	Variabil: 750 Fix: 50 Total: 800	Variabil: 600 Fix: 50 Total: 650
Marjă de profit brut la costul bunurilor vândute	200 (25%)	150 (23%)
Costuri indirecte (în scop ilustrativ presupunem că ambii producători au aceeași costuri indirecte)	150	150
Marja profitului net	50 (5%)	Punct de echilibru

(*) Aceasta presupune că prețul de piață al produselor fabricate nu este afectat de utilizarea capacității producătorului.

5. Conform Ilustrației 3, dacă o tranzacție controlată este efectuată ca în cazul 1, în timp ce „comparabilele” terților funcționează ca în cazul 2 și presupunând că diferența de utilizare a capacității nu este identificată din cauza informațiilor insuficient de detaliate privind „comparabilele” terților, atunci riscul de eroare la aplicarea metodei marjei brute ar putea fi de 16 ($2\% \times 800$) în loc de 50 ($5\% \times 1000$) dacă se aplică metoda marjei nete. Acest lucru ilustrează faptul că indicatorii profitului net pot fi mai sensibili decât marjele de profit brut sau marjele brute la diferențele de utilizare a capacității, în funcție de faptele și circumstanțele cazului și, în special, de proporția costurilor fixe și variabile și de faptul dacă contribuabilul sau „elementul comparabil” se află într-o situație de supracapacitate.

Anexa II la capitolul II

Exemplu care ilustrează aplicarea metodei împărțirii profitului rezidual

A se vedea Capitolul II, Partea III, secțiunea C din prezentul Ghid pentru îndrumări generale privind aplicarea metodei împărțirii profitului.

Ajustările și ipotezele privind acordurile de valoare de piață din exemplele care urmează sunt destinate numai scopurilor ilustrative și nu ar trebui considerate ajustări cu rol prescriptiv și acorduri de concurență deplină în cazuri reale sau în anumite industrii. În timp ce încearcă să demonstreze principiile secțiunilor din Ghidul OCDE la care se referă, aceste principii trebuie aplicate în fiecare caz în funcție de faptele și circumstanțele specifice ale cazului respectiv.

1. Succesul unui produs electronic este legat de designul tehnologic inovator atât al proceselor sale electronice, cât și al componentei sale majore. Această componentă este proiectată și fabricată de societatea asociată A, este transferată societății asociate B care proiectează și fabrică restul produsului și este distribuită de societatea asociată C. Există informații pentru a verifica prin intermediul metodei prețului de revânzare că funcțiile de distribuție și riscurile societății C sunt remunerate în mod corespunzător de prețul de transfer al produsului finit de la B la C.

2. Cea mai potrivită metodă de a stabili prețul componentei transferate de la A la B poate fi CUP, dacă s-ar putea găsi o comparabilă suficient de similară. A se vedea alineatul 2.14 din Ghidul OCDE. Cu toate acestea, deoarece componenta transferată de la A la B reflectă progresul tehnologic inovator de care s-a bucurat întreprinderea A pe această piață, în acest exemplu se dovedește imposibil (după efectuarea analizelor funcționale și de comparabilitate adecvate) să se găsească metoda CUP fiabilă pentru a estima prețul corect pe care A l-ar putea pretinde în condițiile principiului valorii de piață pentru produsul său. Cu toate acestea, calcularea unei rentabilități a costurilor de producție ale lui A ar putea oferi o estimare a elementului de profit care ar remunera funcțiile de producție ale societății A, ignorând elementul de profit atribuibil imobilizării necorporale utilizate în acesta. Un calcul similar ar putea fi efectuat asupra costurilor de producție ale societății B, pentru a oferi o estimare a profitului B derivat din funcțiile sale de fabricație, ignorând elementul de profit atribuibil necorporalelor sale. Deoarece prețul de vânzare al societății B către C este cunoscut și acceptat ca preț la valoare de

piață, valoarea profitului rezidual acumulat de A și B împreună din exploatarea imobilizărilor necorporale respective poate fi determinată. A se vedea alineatele 2.108 și 2.121 din Ghidul OCDE. În această etapă, proporția acestui profit rezidual care poate fi atribuită în mod corespunzător fiecărei întreprinderi rămâne nedeterminată.

3. Profitul rezidual poate fi împărțit pe baza unei analize a faptelor și circumstanțelor care ar putea indica modul în care remunerația suplimentară ar fi fost alocată în condițiile principiului valorii de piață. A se vedea alineatul 2.121 din Ghidul OCDE. Activitatea de cercetare și dezvoltare a fiecărei societăți este direcționată către proiectarea tehnologică referitoare la aceeași clasă de articole și se stabilește, în sensul acestui exemplu, că sumele relative ale cheltuielilor de cercetare și dezvoltare măsoară în mod fiabil valoarea relativă a contribuțiilor societăților. A se vedea alineatul 2.120 din Ghidul OCDE. Aceasta înseamnă că contribuția fiecărei societăți la inovația tehnologică a produsului poate fi măsurată în mod fiabil prin cheltuielile lor relative pentru cercetare și dezvoltare, astfel încât, dacă cheltuielile de cercetare și dezvoltare ale societății A sunt 15 și 10 ale societății B, restul ar putea fi împărțit 3/5 pentru A și 2/5 pentru B.

4. Unele cifre pot ajuta la o mai bună înțelegere a exemplului:

a) Profitul și pierderea lui A și B

	A		B	
Vânzări		50		100
Minus:				
Achiziții		(10)		(50)
Costuri de producție		(15)		(20)
Profituri brute		25		30
Minus:				
Cercetare și dezvoltare	15		10	
Cheltuieli de exploatare	10	(25)	10	(20)
Profit net		0		10

b) Determinarea profitului realizat în mod normal de către A și B din activitatea de producție și calcularea profitului rezidual total

5. Se stabilește, pentru ambele jurisdicții, că producătorii terți comparabili fără imobilizări necorporale inovatoare obțin o rentabilitate a costurilor de producție (cu excepția achizițiilor) de 10% (raportul dintre profitul net și costurile directe și indirecte de producție).²³ A se vedea alineatul 2.121 din Ghidul OCDE. Costurile de producție ale societății A sunt de 15 și, prin urmare, rentabilitatea costurilor ar atribui societății A un profit din producție de 1,5. Costurile echivalente ale societății B sunt de 20 și, prin urmare, rentabilitatea costurilor i-ar atribui societății B un profit din producție de 2,0. Prin urmare, profitul rezidual este de 6,5, obținut prin deducerea din profitul net combinat de 10 a profitului combinat de producție de 3,5.

c) Alocarea profitului rezidual

6. Alocarea inițială a profitului (1,5 pentru A și 2 pentru B) remunerează funcțiile de producție ale societăților A și B, dar nu recunoaște valoarea cercetării și dezvoltării respective care a dus la un produs avansat din punct de vedere tehnologic. Prin urmare, această valoare reziduală poate fi împărțită între A și B pe baza cotei lor din costurile totale de cercetare și dezvoltare, deoarece, în sensul acestui exemplu²⁴, se poate presupune în mod fiabil că cheltuielile relative ale întreprinderilor pentru cercetare și dezvoltare reflectă cu exactitate contribuțiile lor relative la valoarea inovației tehnologice a produsului. Cheltuielile de cercetare și dezvoltare ale societății A sunt de 15, iar cele ale societății B de 10, rezultând cheltuieli de cercetare și dezvoltare combinate de 25. Restul este de 6,5 care poate fi alocat $15/25$ pentru A și $10/25$ pentru B, rezultând o cotă de 3,9 și, respectiv, 2,6, după cum urmează:

Cota societății A $6,5 \times 15/25 = 3,9$

Cota societății B $6,5 \times 10/25 = 2,6$.

d) Recalcularea profiturilor

7. Profitul net al societății A ar deveni astfel $1,5 + 3,9 = 5,4$.

²³ Această rentabilitate de 10% nu corespunde din punct de vedere tehnic unei marje de profit cost-plus în sensul său cel mai strict, deoarece generează profit net, mai degrabă decât profit brut. Dar nici randamentul de 10% nu corespunde marjei de profit din metoda tranzacționale a marjei nete în sensul său cel mai strict, deoarece baza de costuri nu include cheltuielile de exploatare. Randamentul net al costurilor de producție este utilizat ca o primă etapă convenabilă și practică a metodei împărțirii profitului, deoarece simplifică determinarea valorii profitului net rezidual atribuibil imobilizărilor necorporale.

²⁴ Consultați însă alineatul 6.27 din Ghidul OCDE.

Profitul net al societății B ar deveni astfel $2,0 + 2,6 = 4,6$.

Contul de profit și pierdere revizuit în scopuri fiscale ar apărea ca:

	A	B
vânzări	55,4	100
Minus:		
Achiziții	(10)	(55,4)
Costuri de producție	(15)	(20)
Profit brut	30,4	24,6
Minus:		
Cercetare și dezvoltare	15	10
Cheltuieli de exploatare	10 (25)	10 (20)
Profit net	5,4	1,6

Notă

8. Exemplul este destinat să exemplifice într-o manieră simplă mecanismele unei împărțiri a profitului rezidual și nu ar trebui interpretat ca oferind îndrumări generale cu privire la modul în care ar trebui să se aplice principiul valorii de piață în identificarea tranzacțiilor comparabile și determinarea repartizării adecvate. Este important ca principiile pe care încearcă să le ilustreze să fie aplicate în fiecare caz, luând în considerare faptele și circumstanțele specifice ale cazului. În special, trebuie remarcat faptul că alocarea împărțirii reziduale poate necesita o îmbunătățire considerabilă în practică pentru a identifica și cuantifica baza adecvată pentru alocare. În cazul în care se utilizează cheltuieli de cercetare și dezvoltare, ar putea fi necesar să se țină seama de diferențele dintre tipurile de cercetare și dezvoltare efectuate, de exemplu, deoarece diferite tipuri de cercetare și dezvoltare pot avea niveluri diferite de risc asociate acestora, ceea ce ar duce la niveluri diferite de rentabilitate așteptată în condițiile principiului valorii de piață. De asemenea, este posibil ca nivelurile relative ale cheltuielilor curente de cercetare și dezvoltare să nu reflecte în mod adecvat contribuția la obținerea profiturilor curente care pot fi atribuite imobilizărilor necorporale dezvoltate sau dobândite în trecut.

Anexa III la Capitolul II

Ilustrarea diferitelor măsurători ale profitului atunci când se aplică o metodă tranzacțională de împărțire a profitului

Consultați Capitolul II, Partea III, secțiunea C din prezentul Ghid pentru îndrumări generale privind aplicarea metodei tranzacționale de împărțire a profitului.

Ipotezele privind acordurile de valoare de piață din exemplele următoare sunt destinate numai scopurilor ilustrative și nu ar trebui considerate ajustări cu rol prescriptiv și acorduri de concurență deplină în cazuri reale ale anumitor industrii. În timp ce încearcă să demonstreze principiile secțiunilor din Ghidul OCDE la care se referă, aceste principii trebuie aplicate în fiecare caz în funcție de faptele și circumstanțele specifice ale cazului respectiv.

În plus, observațiile de mai jos se referă la aplicarea unei metode de împărțire a profitului în situațiile în care, având în vedere faptele și circumstanțele cazului și, în special, analiza de comparabilitate (inclusiv funcțională) a tranzacției și revizuirea informațiilor disponibile privind comparabilele necontrolate, se constată că o anumită metodă este cea mai adecvată metodă care trebuie utilizată.

1. Alineatele de mai jos ilustrează efectul alegerii unei măsurători a profitului pentru a determina profiturile combinate care urmează să fie împărțite atunci când se aplică metoda împărțirii profitului.
2. Să presupunem că A și B sunt două întreprinderi asociate situate în două jurisdicții fiscale diferite. Ambele produc aceleași dispozitive și suportă cheltuieli care au ca rezultat crearea unei imobilizări necorporale pe care o pot utiliza reciproc. În sensul acestui exemplu, se presupune că natura acestui activ este astfel încât valoarea contribuției activului atribuibilă fiecăreia dintre societățile A și B în anul în cauză este proporțională cu cheltuielile relative ale societăților A și B pentru activ în acel an. (Trebuie remarcat faptul că această presupunere nu va fi întotdeauna adevărată în practică. Acest lucru se datorează faptului că pot exista cazuri în care valorile relative ale aporturilor de active atribuibile fiecărei părți s-ar baza pe cheltuielile cumulate din anii anteriori, precum și din anii curenți.) Să presupunem că A și B vând exclusiv produse terților. Să presupunem că se stabilește că cea mai adecvată metodă care trebuie utilizată este metoda împărțirii profitului, că activitățile de producție ale societăților A și B sunt tranzacții simple, neunice, cărora ar trebui să li se aloce un randament inițial de 10% din costul bunurilor vândute

și că profitul rezidual ar trebui împărțit proporțional cu cheltuielile cu imobilizările necorporale ale societăților A și B. Următoarele figuri sunt doar cu titlu ilustrativ:

	A	B	Combinat A + B
Vânzări	100	300	400
Costul bunurilor vândute	60	170	230
Profit brut	40	130	170
Cheltuieli indirecte	3	6	9
Alte cheltuieli de exploatare	2	4	6
Cheltuieli cu imobilizările necorporale	30	40	70
Profit din exploatare	5	80	85

3. Pasul 1: determinarea randamentului inițial pentru tranzacțiile de fabricație neunice (Costul bunurilor vândute + 10% în acest exemplu)

A	$60 + (60 * 10\%) = 66$	Randament inițial pentru tranzacțiile de producție ale A =	6
B	$170 + (170 * 10\%) = 187$	Randament inițial pentru tranzacțiile de producție ale B =	17
		Profit total alocat prin randamente inițiale (6+17) =	23

4. Pasul 2: determinarea profitului rezidual care urmează să fie împărțit

a) În cazul în care este determinat ca profit din exploatare:

Profit din exploatare combinat	85
Profit deja alocat (randamente inițiale pentru tranzacțiile de fabricație)	23
Profitul rezidual va fi împărțit proporțional cu cheltuielile cu imobilizările necorporale ale societăților A și B	62

Profit rezidual alocat societății A:	62 * 30/70	26,57
Profit rezidual alocat societății B:	62 * 40/70	35,43
Profituri totale alocate societății A:	6 (randament inițial) + 26,57 (rezidual)	32,57
Profituri totale alocate societății B:	17 (randament inițial) + 35,43 (rezidual)	52,43
Total		85

b) În cazul în care se determină ca profit din exploatare înainte de cheltuielile generale (presupunând că se stabilește că cheltuielile generale ale societăților A și B nu se referă la tranzacția verificată și ar trebui excluse de la determinarea profiturilor combinate care urmează să fie împărțite):

	A	B	Combinat A + B
Vânzări	100	300	400
Costul bunurilor vândute	60	170	230
Profit brut	40	130	170
Alte cheltuieli de exploatare	2	4	6
Cheltuieli cu imobilizările necorporale	30	40	70
Profit din exploatare înainte de cheltuielile generale	8	86	94
Cheltuieli indirecte	3	6	9
Profit din exploatare	5	80	85

Profit din exploatare combinat înainte de cheltuielile generale	94
Profit deja alocat (randamente inițiale pentru tranzacțiile de producție)	23
Profitul rezidual înainte de cheltuielile generale trebuie împărțit proporțional cu cheltuielile cu imobilizările necorporale ale societăților A și B	71

Profit rezidual alocat societății A:	71 * 30/70	30,43
Profit rezidual alocat societății B:	71 * 40/70	40,57

Profituri totale alocate societății A:	6 (randament inițial) + 30,43 (rezidual) – 3 (cheltuieli indirecte)	33,43
Profituri totale alocate societății B:	17 (randament inițial) + 40,57 (rezidual) – 6 (cheltuieli indirecte)	51,57
Total		85

5. După cum se arată în exemplul de mai sus, excluderea unor elemente specifice din determinarea profiturilor combinate care urmează să fie împărțite implică faptul că fiecare parte rămâne responsabilă pentru propriile cheltuieli în legătură cu aceasta. În consecință, decizia de a exclude sau nu anumite elemente specifice trebuie să fie în concordanță cu analiza de comparabilitate (inclusiv funcțională) a tranzacției.

6. Ca un alt exemplu, în unele cazuri poate fi oportun să se retragă o categorie de cheltuieli în măsura în care cheia de alocare utilizată în analiza împărțirii profitului rezidual se bazează pe aceste cheltuieli. De exemplu, în cazurile în care cheltuielile relative care contribuie la dezvoltarea unei imobilizări necorporale, activul este determinat ca fiind cel mai adecvat factor de împărțire a profitului, profiturile reziduale se pot baza pe profiturile din exploatare înainte de această cheltuială. După determinarea împărțirii profiturilor reziduale, fiecare întreprindere asociată își scade apoi propriile cheltuieli. Acest lucru poate fi ilustrat după cum urmează: să presupunem că faptele sunt aceleași ca în exemplul de la alineatul 2 de mai sus și să presupunem că cheltuielile generale nu sunt excluse din determinarea profitului rezidual care urmează să fie împărțit.

7. ***Pasul 1: determinarea randamentului de bază pentru activitățile de producție (Costul bunurilor vândute + 10% în acest exemplu)***

La fel ca la alineatul 3.

8. ***Pasul 2: determinarea profitului rezidual care urmează să fie împărțit***

a) *În cazul în care este determinat ca profit din exploatare după cheltuiala cu imobilizările necorporale:*

La fel ca la alineatul 4, cazul a)

b) *În cazul în care este determinat ca profit din exploatare înainte de cheltuielile cu imobilizările necorporale:*

	A	B	Combinat A + B
Vânzări	100	300	400
Costul bunurilor vândute	60	170	230
Profit brut	40	130	170
Cheltuieli indirecte	3	6	9
Alte cheltuieli de operare	2	4	6
Profit din exploatare înainte de cheltuielile cu imobilizările necorporale	35	120	155

Cheltuieli cu imobilizările necorporale	30	40	70
Profit din exploatare	5	80	85

Profit din exploatare combinat înainte de cheltuielile cu imobilizările necorporale		155
Profit deja alocat (randamente inițiale pentru tranzacțiile de producție)		23
Profitul rezidual înainte de cheltuielile cu imobilizările necorporale trebuie împărțit proporțional cu cheltuielile cu imobilizările necorporale ale societăților A și B		132
Profit rezidual alocat societății A:	$132 * 30/70$	56,57
Profit rezidual alocat societății B:	$132 * 40/70$	75,43
Profituri totale alocate societății A:	6 (randament inițial) + 56,57 (rezidual) – 30 (cheltuieli cu imobilizările necorporale)	32,57
Profituri totale alocate societății B:	17 (randament inițial) + 75,43 (rezidual) – 40 (cheltuieli cu imobilizările necorporale)	52,43
Total		85

Altfel spus, A și B au alocate aceleași profituri ca în cazul în care profitul care urmează să fie împărțit este determinat ca profitul din exploatare după cheltuielile cu imobilizările necorporale, a se vedea cazul a) de mai sus.

9. Acest exemplu ilustrează faptul că, atunci când cheia de alocare utilizată pentru împărțirea profitului rezidual se bazează pe o categorie de cheltuieli suportate în cursul perioadei, este indiferent dacă profitul rezidual care urmează să fie împărțit este determinat înainte de cheltuielile menționate și cheltuielile sunt deduse de fiecare parte sau dacă profitul rezidual care urmează să fie împărțit este determinat după cheltuielile menționate. Cu toate acestea, rezultatul poate fi diferit în cazul în care cheia de alocare se bazează pe cheltuielile cumulate din anii anteriori și din anii curenți (a se vedea alineatul 2 de mai sus).

Anexa la Capitolul III

Exemplu de ajustare a capitalului de lucru

A se vedea Capitolul III, secțiunea A.6 din prezentul Ghid OCDE pentru îndrumări generale privind ajustările de comparabilitate.

Ipotezele privind acordurile de valoare de piață din exemplele următoare sunt destinate numai scopurilor ilustrative și nu ar trebui considerate ajustări de prescriere și acorduri de concurență deplină în cazuri reale ale anumitor industrii. În timp ce încearcă să demonstreze principiile secțiunilor din liniile directe la care se referă, aceste principii trebuie aplicate în fiecare caz în funcție de faptele și circumstanțele specifice ale cazului respectiv.

Acest exemplu este oferit în scop ilustrativ, deoarece reprezintă un mod, dar nu neapărat singurul mod, în care poate fi calculată o astfel de ajustare.

În plus, observațiile de mai jos se referă la aplicarea metodei tranzacționale a marjei nete în situațiile în care, având în vedere faptele și circumstanțele cazului și, în special, analiza de comparabilitate (inclusiv funcțională) a tranzacției și revizuirea informațiilor disponibile privind comparabilele necontrolate, se constată că o astfel de metodă este cea mai adecvată metodă care trebuie utilizată.

Introducere

1. Acest exemplu simplu arată cum se face o ajustare în recunoașterea diferențelor dintre nivelurile capitalului circulant între o parte testată (TestCo) și o parte comparabilă (CompCo). A se vedea alineatele 3.47-3.54 din prezentul Ghid OCDE pentru îndrumări generale privind ajustările de comparabilitate. Ajustările capitalului de lucru pot fi justificate atunci când se aplică metoda tranzacțională a marjei nete. În practică, acestea se găsesc, de obicei, atunci când se aplică metoda tranzacțională a marjei nete, deși acestea ar putea fi, de asemenea, aplicabile în metoda cost-plus sau metoda prețului de revânzare. Ajustările capitalului de lucru trebuie luate în considerare numai atunci când fiabilitatea comparabilelor va fi îmbunătățită și pot fi efectuate ajustări rezonabil de precise. Acestea nu ar trebui să fie făcute automat și nu ar fi acceptate automat de administrațiile fiscale.

De ce să procedați la ajustarea capitalului de lucru?

2. Într-un mediu competitiv, banii au valoare temporală. În cazul în care o societate acordă, de exemplu, condiții comerciale de 60 de zile pentru plată, prețul bunurilor ar trebui să fie egal cu prețul pentru plata imediată plus

60 de zile de dobândă aplicată acestui preț. O întreprindere care are de încasat sume mari le permite clienților săi o perioadă relativ lungă de timp pentru a-și plăti datoriile. Ar trebui să împrumute bani pentru a finanța condițiile de creditare și/sau să sufere o reducere a surplusului de numerar pe care altfel l-ar fi avut la dispoziție pentru a investi. Prin urmare, într-un mediu concurențial, prețul ar trebui să includă un element care să reflecte aceste condiții de plată și să compenseze efectul decalajului temporal.

3. Opusul se aplică în cazul datoriilor cu o valoare mai ridicată. Prin deținerea de datorii importante, o societate beneficiază de o perioadă relativ lungă pentru a-și plăti furnizorii. Ar trebui să împrumute mai puțini bani pentru a-și finanța achizițiile și/sau să beneficieze de o creștere a surplusului de numerar disponibil pentru a investi. Într-un mediu concurențial, costul bunurilor vândute ar trebui să includă un element care să reflecte aceste condiții de plată și să compenseze efectul decalajului temporal.

4. O societate care păstrează niveluri ridicate de stocuri ar trebui, de asemenea, fie să împrumute pentru a finanța achiziția, fie să reducă surplusul de numerar pe care societatea îl poate investi. Rețineți că rata dobânzii ar putea fi afectată de structura de finanțare (de exemplu, în cazul în care achiziționarea de stocuri este parțial finanțată prin capitaluri proprii) sau de riscul asociat cu deținerea unor tipuri specifice de stocuri.

5. Procederea la o ajustare a capitalului de lucru este o încercare de a ajusta diferențele de valoare monetară în timp între partea testată și potențialele elemente comparabile, presupunând că diferența ar trebui să se reflecte în profituri. Raționamentul subiacent este că:

- O societate va avea nevoie de finanțare pentru a acoperi intervalul de timp dintre momentul în care investește bani (și anume, plățile către furnizor) și momentul în care colectează investiția (și anume, colectează bani de la clienți)
- Acest interval de timp se calculează ca: perioada necesară pentru vânzarea stocurilor către clienți + (plus) perioada necesară pentru colectarea banilor de la clienți – (minus) perioada acordată pentru plata datoriilor către furnizori.

6. Procesul de calcul al ajustărilor capitalului de lucru:

- a) Identificarea diferențelor dintre nivelurile capitalului de lucru. În general, creanțele comerciale, inventarul și datoriile comerciale sunt cele trei conturi luate în considerare. Metoda tranzacțională a marjei nete este aplicată în raport cu o bază adecvată, de exemplu costuri, vânzări sau active (a se vedea alineatul 2.58 din Ghidul OCDE). Dacă vânzările constituie baza adecvată, de exemplu, atunci orice diferențe în nivelurile capitalului de lucru trebuie măsurate în raport cu vânzările.
- b) Calcularea valorii pentru diferențele dintre nivelurile capitalului de lucru între partea testată și cea comparabilă în raport cu baza corespunzătoare și determinarea costului reprezentat de factorul-timp prin utilizarea unei rate adecvate a dobânzii.
- c) Ajustarea rezultatului pentru a reflecta diferențele dintre nivelurile capitalului de lucru. Următorul exemplu ajustează rezultatul comparabilei pentru a reflecta nivelurile de capital de lucru ale părții testate. Calculele alternative constau în ajustarea rezultatelor părții testate pentru a reflecta nivelurile comparabile ale capitalului de lucru sau în ajustarea atât a părții testate, cât și a rezultatelor comparabile pentru a reflecta capitalul de lucru „zero”.

Exemplu practic de calcul al ajustărilor capitalului de lucru:

7. Următorul calcul este ipotetic. Vizează doar demonstrarea modului în care poate fi calculată o ajustare a capitalului de lucru.

TestCo	Anul 1	Anul 2	Anul 3	Anul 4	Anul 5
Vânzări	179,5 m \$	182,5 m \$	187 m \$	195 m \$	198 m \$
Rezultatul înainte de dobânzi și impozite (EBIT)	1 – 5 m \$	1,83 m \$	2,43 m \$	2,54 m \$	1,78 m \$
EBIT/Vânzări (%)	0,8%	1%	1,3%	1,3%	0,9%
Capital de lucru (la sfârșitul exercițiului)²⁵					
Creanțe comerciale (R)	30 m \$	32 m \$	33 m \$	35 m \$	37 m \$
Stocuri (I)	36 m \$	36 m \$	38 m \$	40 m \$	45 m \$
Datorii comerciale (P)	20 m \$	21 m \$	26 m \$	23 m \$	24 m \$
Creanțe (R) + Stocuri (I) – Datorii (P)	46 m \$	47 m \$	45 m \$	52 m \$	58 m \$
(R + I – P) / Vânzări	25,6%	25,8 %	24,1%	26,7%	29,3%

CompCo	Anul 1	Anul 2	Anul 3	Anul 4	An 5
	120,4 m \$	121,2 m \$	121,8 m \$	126,3 m \$	130,2 m \$
Rezultatul înainte de dobânzi și impozite (EBIT)	1,59 m \$	3,59 m \$	3,15 m \$	4,18 m \$	6,44 m \$
EBIT/Vânzări (%)	1,32%	2,96%	2,59%	3,31%	4,95%
Capital de lucru (la sfârșitul exercițiului)¹					
Creanțe comerciale (R)	17 m \$	18 m \$	20 m \$	22 m \$	23 m \$
Inventar (I)	18 m \$	20 m \$	26 m \$	24 m \$	25 m \$
Datorii comerciale (P)	11 m \$	13 m \$	11 m \$	15 m \$	16 m \$
Creanțe (R) + Stocuri (I) – Datorii (P)	24 m \$	25 m \$	35 m \$	31 m \$	32 m \$
(R + I – P) / Vânzări	19,9%	20,6%	28,7%	24,5%	24,6%

²⁵ A se vedea comentariul de la alineatul 8.

Ajustarea capitalului de lucru	Anul 1	Anul 2	Anul 3	Anul 4	Anul 5
TestCo (R + I – P) / Vânzări	25,6%	58,8%	24,1%	26,7%	29,3%
CompCo (R + I – P) / Vânzări	19,9%	20,6%	28,7%	24,5%	24,6%
Diferență (D)	5,7%	5,1%	- 4,7%	2,1%	4,7%
Rata dobânzii (i)	4,8%	5,4%	5,0%	5,5%	4,5%
Ajustare (D*i)	0,27%	0,28%	-0,23%	0,12%	0,21%
EBIT CompCo/Vânzări (%)	1,32%	2,96%	2,59%	3,31%	4,95%
Capital de lucru ajustat EBIT / Vânzări pentru CompCo	1,59%	3,24%	2,35%	3,43%	5,16%

8. Unele observații:

- Un aspect în efectuarea ajustărilor capitalului de lucru este momentul în care sunt comparate creanțele, inventarul și datoriile între partea testată și comparabile. Exemplul de mai sus compară nivelurile acestora în ultima zi a exercițiului financiar. Cu toate acestea, este posibil ca acest lucru să nu fie adecvat dacă acest cadru temporal nu oferă un nivel reprezentativ al capitalului de lucru pe parcursul anului. În astfel de cazuri, mediile ar putea fi utilizate dacă reflectă mai bine nivelul capitalului de lucru pe parcursul anului.
- Un aspect major în efectuarea ajustărilor capitalului de lucru implică selectarea ratei (sau ratelor) de dobândă corespunzătoare de utilizat. Rata (sau ratele) ar trebui să fie, în general, determinată (e) prin referire la rata (ratele) dobânzii aplicabilă (e) unei societăți comerciale care operează pe aceeași piață cu partea testată. În majoritatea cazurilor, o rată a împrumutului comercial va fi adecvată. În cazurile în care soldul capitalului de lucru al părții testate este negativ (adică datorii > creanțe + inventar), poate fi adecvată o rată diferită. Rata utilizată în exemplul de mai sus reflectă rata la care TestCo poate împrumuta fonduri pe piața sa locală. Acest exemplu presupune, de asemenea, că aceeași rată a dobânzii este adecvată pentru datorii, creanțe și stocuri, dar acest lucru se poate sau nu se poate aplica în practică. În cazul în care se constată că rate diferite ale dobânzii sunt aplicabile în mod corespunzător claselor individuale de active sau pasive, calculul poate fi mult mai complex decât cel prezentat mai sus.
- Scopul ajustărilor capitalului de lucru este de a îmbunătăți fiabilitatea comparabilelor. Se pune întrebarea dacă ajustările capitalului de lucru ar trebui efectuate atunci când rezultatele unor comparabile pot fi ajustate în mod fiabil, în timp ce rezultatele altora nu pot.

Anexa la Capitolul IV:

Ghid pentru realizarea acordurilor de stabilire a prețurilor în avans în conformitate cu procedura amiabilă („MAP APA”)

A. Context

A1 Introducere

1. Acordurile prealabile în materie de prețuri („APA”) fac obiectul unei discuții ample în *Ghidul privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale (Ghidul OCDE)* din Capitolul IV, secțiunea F. Implementarea acordurilor între autoritățile competente este luată în considerare la punctul 4.164:

4.164 Între țările care utilizează APA, o mai mare uniformitate a practicilor APA ar putea fi benefică atât pentru administrațiile fiscale, cât și pentru contribuabili. În consecință, administrațiile fiscale din aceste țări ar putea dori să ia în considerare acorduri de lucru cu autoritățile competente pentru realizarea APA. Aceste acorduri pot stabili îndrumări și înțelegeri generale pentru implementarea procedurii amiabile în cazurile în care un contribuabil a solicitat un APA care implică aspecte legate de prețurile de transfer.

Trebuie remarcat faptul că utilizarea termenului „acord” în citatul de mai sus nu intenționează să acorde niciun statut unor astfel de acorduri procedurale peste cel prevăzut de articolul privind procedura amiabilă din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE. În plus, Comitetul pentru afaceri fiscale a declarat la alineatul 4.160 din Ghidul OCDE că intenționează „să monitorizeze cu atenție orice utilizare extinsă a APA și să promoveze o mai mare consecvență în practică în rândul țărilor care aleg să le utilizeze”.

2. Prezenta anexă dă curs recomandărilor de mai sus. Obiectivul este de a îmbunătăți consecvența aplicării APA prin oferirea de îndrumări administrațiilor fiscale cu privire la modul de desfășurare a procedurilor amiabile care implică APA. Deși anexa se concentrează pe rolul administrațiilor fiscale, se profită de ocazie pentru a discuta despre modul în care contribuabilul poate contribui cel mai bine la acest proces. Acest ghid este destinat utilizării de către acele țări – atât membre OCDE, cât și non-membre – care doresc să utilizeze APA.

A2 Definiția unui APA

3. Multe jurisdicții au avut, de ceva timp, proceduri (de exemplu, hotărâri) care permit contribuabilului să obțină un anumit grad de certitudine cu privire la modul în care legea va fi aplicată în anumite circumstanțe. Consecințele juridice ale acțiunii propuse sunt stabilite în prealabil, pe baza presupunerilor cu privire la baza concretă. Valabilitatea acestei determinări depinde de ipotezele susținute de fapte atunci când au loc tranzacțiile efective. Termenul APA se referă la un acord procedural între un contribuabil / contribuabili și o administrație fiscală destinat să soluționeze în avans eventualele litigii privind prețurile de transfer. APA diferă de procedura clasică de pronunțare a hotărârii prin faptul că necesită evaluarea detaliată și, dacă este adecvat, verificarea ipotezelor de fapt pe care se bazează determinarea consecințelor juridice, înainte de a se putea face o astfel de determinare. În plus, APA prevede o monitorizare continuă a faptului dacă ipotezele factuale rămân valabile pe parcursul perioadei APA.

4. Un APA este definit în prima frază de la alineatul 4.123 din Ghidul OCDE ca un „acord care stabilește, înaintea (subliniere adăugată) realizării tranzacțiilor controlate, o serie de criterii adecvate (de exemplu, metode, ajustări comparabile și adecvate ale acestora, ipoteze de bază privind evoluțiile ulterioare) pentru a stabili prețurile de transfer pentru aceste tranzacții pe o anumită perioadă de timp”. De asemenea, se menționează la alineatul 4.131 că „Conceptul APA poate fi, de asemenea, util în soluționarea problemelor ridicate în temeiul articolului 7 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE referitoare la problemele de alocare, sediile permanente și operațiunilesucursalelor.”

5. În Ghidul OCDE (vezi alineatul 4.129), acordurile încheiate exclusiv între un contribuabil sau contribuabili și o administrație fiscală sunt denumite „APA unilaterale”. Liniile directoare încurajează APA bilaterale și recomandă la alineatul 4.162 ca „Ori de câte ori este posibil, un APA ar trebui încheiat pe bază bilaterală sau multilaterală între autoritățile competente prin procedura amiabilă a tratatului relevant”. Un APA bilateral se bazează pe un acord reciproc unic între autoritățile competente a două administrații fiscale în temeiul tratatului relevant. Un APA multilateral este un termen utilizat pentru a

descrie o situație în care există mai mult de un acord bilateral reciproc.

6. Deși, de obicei, un APA va acoperi tranzacțiile transfrontaliere care implică mai mult de un contribuabil și o întreprindere juridică, altfel spus, între membrii unui grup de întreprinderi multinaționale, este, de asemenea, posibil ca un APA să se aplice unui singur contribuabil și unei singure întreprinderi juridice. De exemplu, luați în considerare o întreprindere din țara A care derulează tranzacții prin sucursale în țările B, C și D. Pentru a avea certitudinea că dublaimpunere nu va avea loc, țările A, B, C și D vor trebui să împărtășească o înțelegere comună a măsurii profiturilor care urmează să fie atribuită fiecărei jurisdicții în ceea ce privește respectiva activitate tranzacțională în temeiul articolului 7 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE. Această certitudine ar putea fi obținută prin negocierea unei serii de acorduri bilaterale reciproce separate, dar reciproc coerente, și anume, între A și B, A și C și A și D. Existența mai multor acorduri bilaterale reciproce ridică o serie de probleme speciale și acestea sunt discutate în continuare în secțiunea B, alineatele 21- 27 din prezenta anexă.

7. Este important să se facă distincția între diferitele tipuri de APA și, astfel, APA bilaterale sau multilaterale care fac obiectul principal al prezentei anexe, sunt denumite în continuare „MAP APA”. APA-urile care nu implică o procedură amiabilă sunt denumite „APA-uri unilaterale”. Termenul generic „APA” este utilizat în cazul în care elementul caracteristic ce urmează să fie discutat se aplică ambelor tipuri de APA. Trebuie remarcat faptul că, în majoritatea cazurilor, un APA bilateral va fi încheiat în conformitate cu procedura amiabilă a unei convenții pentru evitarea dublei impunerii. Cu toate acestea, în unele cazuri în care s-a solicitat un APA bilateral și convenția nu este adecvată sau în cazul în care o convenție nu se aplică, autoritățile competente din unele țări pot încheia totuși un acord utilizând puterea executivă conferită șefilor autorităților fiscale. Termenul MAP APA trebuie interpretat, cu adaptările necesare, ca incluzând astfel de acorduri excepționale.

8. Accentul acestei anexe se pune pe oferirea de îndrumări pentru a permite autorităților fiscale să soluționeze litigiile prin procedura amiabilă, contribuind astfel la eliminarea riscului unei potențiale duble impunerii și oferind contribuabilului o certitudine rezonabilă a tratamentului fiscal. Cu toate acestea, trebuie remarcat faptul că există și alte mecanisme pentru atingerea aceluiași obiective care nu sunt discutate în prezenta anexă.

A3 Obiectivele procesului APA

9. Din experiența mai multor țări, soluționarea litigiilor privind prețurile de transfer prin tehnici tradiționale de audit sau control s-a dovedit

adesea foarte dificilă și, de asemenea, costisitoare pentru contribuabili și autoritățile fiscale atât din punct de vedere al timpului, cât și al resurselor. Astfel de tehnici examinează în mod inevitabil prețurile de transfer (și circumstanțele acestora)) la ceva timp după ce au fost stabilite și pot exista dificultăți reale în obținerea de informații suficiente pentru a evalua în mod corespunzător dacă s-au utilizat prețuri în valoare de piață la momentul încare au fost stabilite. Aceste dificultăți au condus parțial la dezvoltarea procesului APA ca modalitate alternativă de soluționare a problemelor legate de prețurile de transfer în unele cazuri, pentru a evita unele dintre problemele descrise mai sus. Obiectivele unui proces APA sunt facilitarea negocierilor principale, practice și de cooperare, soluționarea rapidă și prospectivă a problemelor legate de prețurile de transfer, utilizarea mai eficientă a resurselor contribuabilului și ale administrației fiscale și asigurarea unei măsuri de previzibilitate pentru contribuabil.

10. Pentru a avea succes, procesul trebuie administrat într-un mod non-contradictoriu, eficient și practic și necesită cooperarea tuturor părților participante. Acesta este destinat să completeze, mai degrabă decât să înlocuiască, mecanismele tradiționale administrative, judiciare și tratatele pentru rezolvarea problemelor legate de prețurile de transfer. Luarea în considerare a unui APA poate fi cea mai potrivită atunci când metodologia de aplicare a principiului valorii de piață dă naștere unor întrebări semnificative privind fiabilitatea și acuratețea sau atunci când circumstanțele specifice ale aspectelor legate de prețurile de transfer luate în considerare sunt neobișnuit de complexe.

11. Unul dintre obiectivele cheie ale procesului MAP APA este eliminarea dublei impuneri potențiale. APA unilaterale generează preocupări considerabile în acest domeniu, motiv pentru care „majoritatea țărilor preferă APA bilaterale sau multilaterale” (alineatul 4.130 din Ghidul OCDE). Cu toate acestea, un fel de confirmare sau acord între contribuabil și administrația fiscală este necesar pentru a pune în aplicare MAP APA în fiecare dintre jurisdicțiile participante. Forma exactă a unei astfel de confirmări sau a unui astfel de acord depinde de procedurile interne din fiecare jurisdicție (discutate mai detaliat la alineatele 65-66 din prezenta anexă). O astfel de confirmare sau acord oferă, de asemenea, un mecanism pentru a se asigura că contribuabilul respectă termenii și condițiile MAP APA pe care se bazează această confirmare sau acord.

12. În plus, pentru a îndeplini obiectivele descrise în această secțiune, procesul MAP APA trebuie să se desfășoare într-o manieră neutră. În special, procesul ar trebui să fie neutru în ceea ce privește reședința contribuabilului, jurisdicția în care a fost inițiată cererea pentru MAP APA, statutul de audit sau examinare a contribuabilului și selectarea contribuabililor în general pentru audit sau examinare. Îndrumările de la alineatul 4.156 din Ghidul OCDE privind posibila utilizare abuzivă de către administrațiile fiscale în practicile lor de examinare a informațiilor obținute în procesul APA ar trebui

să fie, de asemenea, luate în considerare. Îndrumările din prezenta anexă sunt destinate să ajute la atingerea obiectivelor descrise în prezenta secțiune.

B. Eligibilitatea pentru un MAP APA

B.1 Întrebări conexe convențiilor

13. Prima întrebare care se pune este dacă existența unui APA este posibilă. Eligibilitatea unui contribuabil de a solicita un APA unilateral va fi determinată de cerințele interne specifice ale administrației fiscale relevante. MAP APA sunt reglementate de procedura amiabilă a convenției privind dubla impunere aplicabilă, Articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE și sunt administrate la latitudinea administrațiilor fiscale competente.

14. În unele cazuri, contribuabilul va solicita doar un APA unilateral. Ar trebui analizate motivele pentru care contribuabilul nu solicită un MAP APA. În conformitate cu îndrumările date de Ghidul OCDE la punctul 4.162 că „ori de câte ori este posibil, un APA ar trebui încheiat pe bază bilaterală sau multilaterală”, autoritățile fiscale ar trebui să încurajeze contribuabilul să solicite un MAP APA dacă circumstanțele justifică acest lucru. Unele țări, dacă stabilesc că ar trebui implicată o altă administrație fiscală, pot refuza să intre în negocieri unilaterale cu contribuabilul, chiar dacă contribuabilul insistă în continuare pe o abordare unilaterală.

15. Negocierea unui MAP APA necesită acordul autorităților competente. În unele cazuri, contribuabilul va prelua inițiativa prezentând în mod simultan cereri către autoritățile competente în cauză. În alte cazuri, contribuabilul poate transmite o cerere adresată administrației unei țări în conformitate cu procedura internă relevantă și îi poate cere să contacteze celelalte jurisdicții vizate pentru a vedea dacă este posibilă încheierea unui MAP APA. În consecință, de îndată ce este posibil din punct de vedere administrativ, autoritățile naționale din țara în cauză ar trebui să notifice partenerul (partenerii) relevant (relevanți) din convenția fiscală pentru a stabili dacă doresc să participe la un astfel de acord. Cealaltă administrație fiscală ar trebui să răspundă invitației cât mai repede posibil, ținând cont de necesitatea de a dispune de suficient timp pentru a evalua dacă participarea lor este posibilă sau fezabilă.

16. Cu toate acestea, Articolul 25 nu obligă autoritățile competente să încheie un MAP APA la solicitarea contribuabilului. Disponibilitatea de a încheia un MAP APA va depinde de politica particulară a unei țări și de maniera în care aceasta interpretează articolul din convențiile sale bilaterale cu privire la procedura amiabilă. Unele autorități competente vor lua în considerare un astfel de acord numai pentru cazurile în care este necesar să soluționeze „dificultățile sau dubiile apărute cu privire la interpretarea sau

aplicarea Convenției”. Prin urmare, dorința contribuabilului de a avea garanția tratamentului care i se aplică nu este, în mod izolat, suficientă pentru a depăși pragul de mai sus. Alte autorități competente aplică un prag mai puțin restrictiv pentru încheierea MAP APA, pe baza opiniei acestora că procesul MAP APA ar trebui încurajat. În plus, contribuabilul trebuie să se califice pentru a beneficia de o anumită convenție (de exemplu, prin calificarea ca rezident al unuia dintre statele contractante) și trebuie să îndeplinească orice alte criterii conținute în articolul referitor la procedura amiabilă.

B.2 Alți factori

17. Faptul că un contribuabil poate fi supus auditului sau controlului nu ar trebui să împiedice contribuabilul să solicite un MAP APA pentru tranzacțiile sale viitoare. Auditul sau controlul și procedura amiabilă sunt procese separate și, în general, pot fi rezolvate separat. Activitățile de audit sau control nu ar fi în mod normal suspendate de o administrație fiscală în timp ce MAP APA este luat în considerare, cu excepția cazului în care toate părțile convin că auditul sau controlul ar trebui să fie suspendat, deoarece obținerea MAP APA ar facilita finalizarea auditului sau a controlului. Cu toate acestea, tratamentul tranzacțiilor auditate sau controlate poate fi determinat prin metodologia convenită pentru a fi aplicată prospectiv în cadrul MAP APA, cu condiția ca faptele și circumstanțele în care tranzacția care face obiectul auditului sau controlului să fie comparabile cu cele referitoare la tranzacțiile potențiale. Acest aspect este discutat în continuare la alineatul 69 de mai jos.

18. Capacitatea de a încheia un MAP APA se bazează pe cooperarea deplină a contribuabilului. Contribuabilul și orice întreprinderi asociate ar trebui:

a) să coopereze pe deplin în asistarea administrațiilor fiscale în evaluarea propunerii lor; și b) să prezinte, la cerere, orice informații suplimentare necesare pentru această evaluare, de exemplu, detalii despre tranzacțiile lor de stabilire a prețurilor de transfer, acordurile comerciale, previziunile și planurile de afaceri și performanța financiară. Este de dorit ca acest angajament din partea contribuabilului să fie solicitat înainte de începerea procesului MAP APA.

19. În unele cazuri, libertatea uneia sau a ambelor autorități competente de a încheia un MAP APA poate fi limitată, de exemplu printr-o decizie obligatorie din punct de vedere juridic care afectează aspectele care fac obiectul propunerilor APA. În astfel de circumstanțe, deoarece procesul MAP APA este, prin definiție, consensual, este la latitudinea autorităților competente vizate (sub rezerva legilor și politicilor interne ale fiecărei țări) să decidă dacă se angajează în discuții în vederea încheierii unui MAP APA. De exemplu, o autoritate competentă poate refuza să se angajeze în astfel de

discuții dacă stabilește că o astfel de limitare a poziției celeilalte autorități competente reduce în mod inacceptabil probabilitatea unui acord amiabil. Cu toate acestea, este probabil ca, în multe cazuri, discuțiile MAP APA să fie privite ca fiind de dorit, chiar dacă flexibilitatea uneia sau a ambelor autorități competente este restricționată. Aceasta este o chestiune pe care autoritățile competente trebuie să o stabilească de la caz la caz.

20. Atunci când se decide dacă un MAP APA este adecvat, o considerație esențială este amploarea avantajului care trebuie obținut prin convenirea în prealabil a unei metode de evitare a riscului de dublă impunere. Acest lucru necesită exercitarea judecății și necesitatea de a echilibra utilizarea eficientă a resurselor limitate, atât financiare, cât și umane, cu dorința de a reduce probabilitatea dublei impuneri. Administrațiile fiscale ar putea lua în considerare următoarele elemente ca fiind relevante:

- a) Metodologia și ceilalți termeni și condiții ale propunerii respectă îndrumările oferite de Ghidul OCDE? În caz contrar, va fi de dorit ca contribuabilul să revizuiască propunerea în consecință, pentru a crește șansele de a ajunge la un acord amiabil. După cum se menționează la alineatul 17 din prefața la Ghidul OCDE, „Aceste Linii directoare sunt, de asemenea, destinate, în primul rând, să reglementeze soluționarea cazurilor de stabilire a prețurilor de transfer în cadrul procedurilor amiabile”.
- b) Există „dificultăți sau dubii cu privire la interpretarea sau aplicarea Convenției” susceptibile să crească semnificativ riscul dublei impuneri și să justifice astfel utilizarea resurselor pentru a soluționa orice probleme înainte de tranzacțiile propuse?
- c) Tranzacțiile acoperite de propunere sunt continue prin natura lor și a fost exclusă vreo parte semnificativă a oricărui proiect cu durată limitată?
- d) Tranzacțiile în cauză sunt avute în vedere în mod serios și nu au un caracter pur ipotetic? Procesul nu ar trebui utilizat pentru a afla punctele de vedere probabile ale administrației fiscale din punct de vedere general - există și alte metode consacrate pentru a face acest lucru în multe țări.
- e) Există un audit al prețurilor de transfer deja în curs de desfășurare în raport cu ultimii ani în care modelul de fapt a fost în mare parte similar? În acest caz, rezultatul auditului poate fi accelerat prin participarea la un MAP APA, ale cărui condiții ar putea fi apoi aplicate pentru a informa sau rezolva auditul și orice procedură amiabilă nesoluționată pentru anii anteriori.

B.3 MAP APA multilaterale

21. Dorința de certitudine a dus la o tendință emergentă a contribuabililor de a încerca să încheie MAP APA multilaterale care să acopere ansamblul operațiunilor lor la nivel mondial. Contribuabilul se adresează tuturor autorităților fiscale din țările vizate cu o propunere generală și sugerează că ar fi de dorit ca negocierile să se desfășoare pe o bază multilaterală care să implice toate autoritățile vizate, mai degrabă decât printr-o serie de negocieri separate cu fiecare autoritate fiscală. Trebuie remarcat faptul că nu există o metodă multilaterală de implementare a oricărui acord care poate fi încheiat, cu excepția încheierii unei serii de MAP APA bilaterale distincte. Negocierea cu succes a unei serii de MAP APA bilaterale în acest fel ar oferi o mai mare certitudine și costuri mai mici pentru grupul de întreprinderi multinaționale decât în cazul în care MAP APA distincte ar fi întreprinse bilateral și în mod izolat unul față de celălalt.

22. Deși, așa cum s-a descris mai sus, MAP APA multilaterale sunt susceptibile de a prezenta avantaje, trebuie luate în considerare o serie de aspecte. În primul rând, este puțin probabil să fie adecvată aplicarea unei metodologii unice de stabilire a prețurilor de transfer pentru marea varietate de fapte și circumstanțe, tranzacții și țări care ar putea face obiectul unui MAP APA multilateral, cu excepția cazului în care metodologia poate fi adaptată în mod corespunzător pentru a reflecta faptele și circumstanțele specifice fiecărei țări. Prin urmare, ar trebui să se acorde atenție tuturor țărilor participante pentru a se asigura că metodologia, chiar și după o astfel de adaptare, a reprezentat o aplicare adecvată a principiului valorii de piață în condițiile din fiecare țară.

23. În al doilea rând, apar probleme și pentru că în cadrul unui MAP APA multilateral mai multe autorități competente sunt implicate efectiv într-un proces care a fost conceput pentru un proces bilateral. O problemă este măsura în care poate fi necesar schimbul de informații între toate jurisdicțiile vizate. Acest lucru ar putea fi problematic în cazurile în care nu există fluxuri de tranzacții sau tranzacții comune între două sau mai multe părți la o convenție, creând astfel dubii cu privire la faptul dacă informațiile sunt relevante pentru respectivul MAP APA bilateral. Cu toate acestea, în cazurile în care tranzacții similare sunt efectuate de diferite părți ale întreprinderii multinaționale sau în care domeniul avut în vedere comportă tranzacții integrate, poate fi necesar să existe informații despre fluxurile dintre alte părți pentru a putea înțelege și evalua fluxurile care fac obiectul unui anumit MAP APA bilateral avut în vedere. O altă problemă este că poate fi dificil să se aprecieze dacă astfel de informații sunt într-adevăr relevante înainte de a le obține.

24. În plus, chiar dacă informațiile sunt relevante pentru MAP APA bilateral în cauză, pot exista încă probleme potențiale de confidențialitate care

împiedică schimbul de informații, fie în condițiile articolului privind schimbul de informații din convenția relevantă, fie în temeiul dreptului intern al uneia dintre administrațiile fiscale participante. Având în vedere gama largă de circumstanțe posibile care pot fi găsite în MAP APA multilaterale, nu poate fi prescrisă nicio soluție generală la aceste probleme. Mai degrabă, astfel de probleme trebuie abordate în mod specific în fiecare dintre MAP APA bilaterale distincte.

25. În cazurile în care se constată că informațiile despre fluxurile dintre alte părți sunt relevante, unele probleme legate de schimbul de informații ar putea fi depășite prin faptul că nu se bazează pe dispozițiile convenției privind schimbul de informații, ci solicită contribuabilului să-și asume responsabilitatea de a furniza informații tuturor administrațiilor fiscale vizate (deși ar fi în continuare necesare proceduri pentru a verifica dacă aceleași informații sunt de fapt furnizate tuturor administrațiilor fiscale). În cele din urmă, în unele cazuri, este posibil ca articolele privind procedura amiabilă din convențiile relevante să nu ofere o bază adecvată pentru o astfel de analiză și discuție multilaterală, deși articolul privind procedura amiabilă din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE este conceput pentru a ajuta la eliminarea dublei impuneri într-o mare varietate de circumstanțe și, prin urmare, ar părea, dacă este cazul, să ofere o autoritate adecvată în majoritatea situațiilor.

26. Pe scurt, așa cum s-a discutat în secțiunea A, dorința de certitudine a contribuabilului nu este suficientă în sine pentru a obliga o administrație fiscală să încheie un MAP APA în cazul în care acest lucru ar putea fi inadecvat. Prin urmare, o invitație de a participa la un MAP APA multilateral ar fi evaluată în conformitate cu criteriile obișnuite pentru a determina dacă un MAP APA bilateral ar putea fi urmărit și fiecare MAP APA bilateral propus ar fi, de asemenea, evaluat separat. Se va lua apoi o decizie dacă finalizarea negocierilor pentru încheierea MAP APA bilateral pe care administrația a decis să îl urmeze ar fi de a participa la negocieri multilaterale. Această evaluare se va face de la caz la caz.

27. Punerea în aplicare a MAP APA multilaterale se află într-un stadiu relativ incipient, cu excepția, probabil, a domeniului tranzacțiilor globale. Într-adevăr, în cazul în care tranzacțiile globale se desfășoară pe o bază complet integrată²⁶ (și anume, negocierea și gestionarea riscurilor unui portofoliu de produse financiare are loc în mai multe locații diferite, de obicei cel puțin trei), MAP APA multilaterale, spre deosebire de MAP APA bilaterale, au devenit norma. Acesta este destinat să monitorizeze îndeaproape evoluțiile ulterioare în domeniul MAP APA multilaterale.

²⁶ Pentru mai multe detalii, a se vedea OCDE (1998), *Impozitarea instrumentelor financiare la tranzacționare*, OCDE, Paris.

C. Cererile MAP APA

C1 *Introducere*

28. Deși un MAP APA implică, prin natura sa, un acord între administrațiile fiscale, procesul necesită o implicare considerabilă a contribuabilului sau a contribuabililor pentru a avea succes. Această secțiune analizează primele etape ale acestui proces, și anume solicitarea MAP APA care este inițiată în mod normal de contribuabil(i). (n.b. Unele administrații fiscale consideră că ar trebui să ia inițiativa și să încurajeze în mod activ contribuabilii să formuleze cereri în cazuri adecvate, de exemplu după finalizarea unui audit sau a unei analize de evaluare a riscurilor.) Odată ce s-a decis că un MAP APA este într-adevăr adecvat, responsabilitatea principală de a furniza administrațiilor fiscale participante informații suficiente pentru ca acestea să poată desfășura negocieri în cadrul procedurii amiabile va reveni în mod inevitabil contribuabilului (contribuabililor). În consecință, contribuabilul ar trebui să prezinte o propunere detaliată de revizuire de către administrația fiscală relevantă și să fie pregătit să furnizeze informațiile suplimentare solicitate de administrația fiscală.

C2 *Discuții preliminare*

29. O caracteristică a multor proceduri interne pentru obținerea unui APA unilateral este capacitatea de a avea o întâlnire (sau întâlniri) preliminară (e) înainte de formularea unei cereri oficiale. O astfel de întâlnire (sau întâlniri) oferă contribuabilului posibilitatea de a discuta cu administrația fiscală despre caracterul adecvat al unui APA, tipul și amploarea informațiilor care pot fi necesare și domeniul de aplicare al oricăror analize necesare pentru finalizarea unui APA de succes. (de exemplu, amploarea oricărei analize funcționale a întreprinderilor afiliate; identificarea, selectarea și ajustarea comparabilelor; și necesitatea și domeniul de aplicare al analizelor de piață, industriale și geografice.) Procesul oferă, de asemenea, contribuabilului posibilitatea de a discuta orice preocupări legate de divulgarea și confidențialitatea datelor, termenul APA și aspecte similare. Experiența a arătat, în general, că posibilitatea de a proceda la discuții preliminare accelerează procesarea oricărei propuneri APA oficiale ulterioare.

30. În contextul unui MAP APA poate fi utilă și capacitatea autorităților competente relevante de a purta discuții preliminare cu contribuabilul (contribuabilii). În plus față de aspectele menționate mai sus, discuțiile ar putea explora în mod util dacă circumstanțele au fost potrivite pentru un MAP APA, de exemplu dacă au existat suficiente „dificultăți sau dubii cu privire la interpretarea sau aplicarea Convenției”.

31. Întâlnirea preliminară poate avea, de asemenea, un rol util în clarificarea așteptărilor și obiectivelor contribuabilului/contribuabililor și administrației fiscale. De asemenea, oferă o oportunitate de a explica procesul, politica administrației fiscale referitor la MAP APA și de a oferi detalii cu privire la orice proceduri de punere în aplicare a acordului în dreptul intern atunci când este finalizat. În același timp, administrația fiscală ar putea oferi îndrumări cu privire la conținutul propunerii și la termenul de evaluare și încheiere a acordului amiabil. Administrațiile fiscale ar trebui să publice îndrumări generale privind procesul MAP APA în conformitate cu recomandarea pentru alte tipuri de acorduri amiabile de la alineatele 4.60-4.61 din Ghidul OCDE.

32. Întâlnirea preliminară poate avea loc sub formă anonimă sau nominală în funcție de cutumele și practicile interne. Cu toate acestea, dacă întâlnirea are loc în condiții de anonimat, vor fi necesare informații suficiente despre operațiuni pentru ca orice discuție să aibă sens. Forma oricăror întâlniri ar trebui să fie convenită între părți, iar o întâlnire preliminară poate varia de la o discuție informală la o prezentare formală. De obicei, este în interesul contribuabilului să ofere administrației fiscale un memorandum care să evidențieze subiectele de discuție. Pot fi necesare mai multe întâlniri preliminare pentru atingerea obiectivului de a avea o discuție informală cu privire la adecvarea potențială a unei solicitări MAP APA, domeniul său de aplicare probabil, adecvarea unei metodologii sau tipul și amploarea informațiilor care urmează să fie furnizate de contribuabil.

33. Pe lângă discuțiile informale cu contribuabilul (contribuabilii), ar putea fi util ca autoritățile competente în cauză să aibă un prim schimb de opinii cu privire la oportunitatea unui MAP APA. Acest lucru ar putea evita munca inutilă dacă este puțin probabil ca una dintre autoritățile competente să participe. Aceste discuții pot fi de natură informală și nu necesită neapărat o întâlnire formală față în față. De asemenea, pot exista oportunități de a avea astfel de schimburi în timpul întâlnirilor și negocierilor periodice ale autorităților competente.

C3 Propuneri de MAP APA

C.3.1 Introducere

34. În cazul în care contribuabilul dorește să prezinte o cerere MAP APA, acesta trebuie să depună o propunere detaliată administrației fiscale competente în conformitate cu orice cerințe procedurale interne, de exemplu, o cerință de a prezenta cererea la o parte desemnată a administrației fiscale interne. În cazul unui MAP APA, scopul propunerii contribuabilului este de a oferi autorităților competente relevante toate informațiile necesare pentru a evalua propunerea și pentru a iniția discuții în vederea încheierii unui acord

amiabil. Țările au o serie de modalități de a se asigura că autoritățile competente obțin informațiile necesare. Una dintre modalități este aceea de a-i permite contribuabilului să înainteze propunerea direct autorității competente. O altă modalitate de atingere a acestui obiectiv constă în punerea la dispoziție de către contribuabil celorlalte țări participante a unei copii a oricărei propuneri naționale APA. În mod ideal, forma și conținutul exact al propunerii vor fi stabilite în cadrul oricăror întâlniri preliminare.

C.3.2. Activități acoperite, în general, în cadrul procesului MAP APA

35. Domeniul de aplicare al MAP APA depinde de dorințele țărilor participante precum și de cele ale contribuabilului. Un astfel de acord se poate aplica pentru a rezolva problemele reglementate de articolele 7 și 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE și ar determina valoarea profiturilor impozabile generate în diferitele țări vizate.

36. MAP APA poate acoperi toate aspectele legate de prețurile de transfer ale unui contribuabil (sau ale membrilor unui grup multinațional de întreprinderi) sau poate fi mai limitată, de exemplu la o anumită tranzacție, seturi de tranzacții, linii de produse sau doar la unii membri ai unui grup de întreprinderi multinaționale. Unele țări, deși recunosc nevoia de flexibilitate în acest proces, au preocupări cu privire la caracterul adecvat al APA specifice. Poate fi dificil să se evalueze unele aspecte în mod izolat, de exemplu în cazul în care tranzacțiile acoperite de propunere sunt foarte interdependente cu tranzacțiile care nu sunt acoperite de propunere sau în cazul în care este necesar să se analizeze problemele legate de prețurile de transfer într-un context mai larg, deoarece sunt implicate compensări intenționate (a se vedea alineatele 3.13-3.17 din Ghidul OCDE).

37. Un MAP APA poate acoperi și alte aspecte decât metodologia prețurilor de transfer, cu condiția ca aceste alte aspecte să fie suficient de clar legate de aspectele legate de prețurile de transfer subiacente, astfel încât să merite încercarea de a le rezolva în avans și cu condiția ca celelalte aspecte să se încadreze în termenii articolului privind acordul amiabil din convenția în cauză. Acest lucru va fi decis între părțile afectate pentru fiecare caz în parte.

C.3.3 Conținutul unei propuneri MAP APA

38. Conținutul propunerii și informațiile și documentele justificative necesare vor depinde de faptele și circumstanțele fiecărui caz și de cerințele impuse de fiecare administrație fiscală participantă. Prin urmare, nu se consideră că este posibil să se enumere sau să se definească exact ceea ce ar trebui furnizat. Cu toate acestea, principiul director ar trebui să fie furnizarea informațiilor și documentației necesare să explice faptele relevante pentru metodologia propusă și să demonstreze aplicarea acesteia în conformitate cu articolul corespunzător din convenția relevantă. Prin urmare, propunerea ar

trebui să fie în concordanță cu orice îndrumare generală oferită de Comentariul din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE cu privire la articolele corespunzătoare, împreună cu îndrumările privind aplicarea principiului valorii de piață din Articolul 9 din Ghidul OCDE în cazurile care implică stabilirea prețurilor de transfer între întreprinderile asociate.

39. În ceea ce privește informațiile și documentația justificativă care trebuie incluse, trebuie luate în considerare îndrumările din Capitolul IV (alineatele 4.154-4.157) și Capitolul V din Ghidul OCDE cu privire la cerințele de documentare. Cu toate acestea, din cauza naturii prospective a acordului solicitat, ar putea fi necesar să se furnizeze diferite tipuri de informații față de cazurile procedurii amiabile, care se referă numai la tranzacțiile deja efectuate. Cu titlu orientativ, următoarele informații pot avea o relevanță generală pentru MAP APA, deși trebuie subliniat faptul că lista de mai jos nu este destinată să fie exhaustivă sau prescriptivă:

- a) Tranzacțiile, produsele, întreprinderile sau acordurile care vor face obiectul propunerii; (inclusiv, dacă este cazul, o scurtă explicație a motivului pentru care nu au fost incluse toate tranzacțiile, produsele, întreprinderile sau acordurile contribuabilului (contribuabililor) implicat (implicați) în cerere);
- b) Întreprinderile și sediile permanente implicate în aceste tranzacții sau acorduri;
- c) Cealaltă țară sau celelalte țări care au fost invitate să participe la acord;
- d) Informații privind structura organizatorică la nivel mondial, istoricul, datele din situațiile financiare, produsele, funcțiile și activele (corporale și necorporale) ale oricăror întreprinderi asociate implicate;
- e) O descriere a metodologiei propuse de stabilire a prețurilor de transfer și detalii ale informațiilor și analizelor care susțin această metodologie, de exemplu, identificarea prețurilor sau marjelor comparabile și a intervalului preconizat de rezultate etc.;
- f) Ipotezele care stau la baza propunerii și o discuție a efectului modificărilor acestor ipoteze sau a altor evenimente, cum ar fi rezultatele neașteptate, care ar putea afecta valabilitatea continuă a propunerii;
- g) Exercițiul contabil sau exercițiile fiscale care trebuie acoperite;

- h) Descrierea generală a condițiilor de piață (de exemplu, tendințele industriei și mediul concurențial);
- i) O discuție a oricăror probleme fiscale auxiliare pertinente ridicate de metodologia propusă;
- j) O verificare și demonstrarea conformității cu orice lege internă pertinentă, dispoziții ale tratatelor fiscale și Ghid OCDE care se referă la propunere și
- k) Orice alte informații care pot avea un impact asupra metodologiei actuale sau propuse de stabilire a prețurilor de transfer și a datelor subiacente pentru orice parte la cerere.

Restul acestei secțiuni discută mai detaliat unele dintre cele mai importante elemente din lista de mai sus.

C.3.4 *Informații privind prețurile comparabile*

40. Contribuabilul ar trebui să includă o discuție despre disponibilitatea și utilizarea informațiilor privind prețurile comparabile. Aceasta ar include o descriere a modului în care a fost efectuată cercetarea prețurilor comparabile (inclusiv criteriile de căutare utilizate), ce date referitoare la tranzacțiile necontrolate au fost obținute și modul în care aceste date au fost acceptate sau respinse ca fiind comparabile. Contribuabilul ar trebui să includă, de asemenea, o prezentare a tranzacțiilor comparabile, împreună cu ajustări pentru a ține cont de diferențele semnificative, dacă există, dintre tranzacțiile controlate și cele necontrolate. În cazurile în care nu pot fi identificate comparabile, contribuabilul trebuie să demonstreze, prin referire la datele relevante de piață și financiare (inclusiv datele interne ale contribuabilului), modul în care metodologia aleasă reflectă cu exactitate principiul valorii de piață.

C.3.5 *Metodologie*

41. Propunerea MAP APA ar trebui să ofere o descriere completă a metodologiei alese. În cazurile care implică întreprinderi asociate, metodologia aleasă ar trebui să respecte, de asemenea, îndrumările din Ghidul OCDE privind aplicarea principiului valorii de piață prevăzut la Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE. Se precizează la alineatul 2.10 din Ghidul OCDE că „În plus, orice metodă ar trebui să fie permisă în cazul în care aplicarea sa este acceptabilă pentru membrii grupului de întreprinderi multinaționale implicați în tranzacția sau tranzacțiile cărora li se aplică metodologia și, de asemenea, pentru administrațiile fiscale din jurisdicțiile tuturor acestor membri.” Acele îndrumări privind utilizarea

metodelor de stabilire a prețurilor de transfer sunt deosebit de relevante în contextul unui MAP APA datorită posibilității de a obține un acord prealabil cu privire la metoda care urmează să fie utilizată. Aplicarea metodologiei ar trebui să fie susținută de date care pot fi obținute și actualizate pe perioada MAP APA fără a impune o sarcină prea mare contribuabilului și care pot fi revizuite și verificate în mod eficient de către administrațiile fiscale.

42. Contribuabilul ar trebui, în măsura în care este posibil, să furnizeze o analiză a efectului aplicării metodologiei sau metodologiilor alese în perioada propusă a acordului. O astfel de analiză va trebui să se bazeze în mod necesar pe rezultatele preconizate și, prin urmare, vor fi necesare detalii ale ipotezelor pe baza cărora au fost făcute aceste proiecții. De asemenea, poate fi util să se ilustreze efectul aplicării metodologiei sau metodologiilor APA în perioadele imediat anterioare perioadei APA. Utilitatea acestei analize, chiar și cu titlu ilustrativ, va depinde de comparabilitatea faptelor și circumstanțelor din jurul tranzacțiilor în cauză cu cele aplicabile tranzacțiilor potențiale avute în vedere în cadrul propunerii.

C.3.6 *Ipoteze critice*

43. La încheierea unui MAP APA referitor la stabilirea prețului în condițiile principiului valorii de piață al tranzacțiilor controlate care nu au avut încă loc, este necesar să se elaboreze anumite ipoteze cu privire la condițiile operaționale și economice care vor afecta aceste tranzacții atunci când acestea vor avea loc. Contribuabilul trebuie să prezinte în cerere ipotezele pe care se bazează capacitatea metodologiei de a reflecta faptul că stabilirea prețurilor de transfer pentru viitoarele tranzacții s-a efectuat conform principiului valorii de piață. În plus, contribuabilul ar trebui să explice modul în care metodologia aleasă va face față în mod satisfăcător oricăror modificări ale acestor ipoteze. Ipotezele sunt definite ca fiind „critice” dacă condițiile reale existente la momentul apariției tranzacțiilor ar putea să difere de cele presupuse a exista, în măsura în care capacitatea metodologiei de a reflecta în mod fiabil stabilirea prețurilor în condițiile principiului valorii de piață este subminată. Un exemplu ar putea fi o schimbare fundamentală a pieței care rezultă din noile tehnologii, reglementările guvernamentale sau pierderea pe scară largă a acceptării consumatorilor. Într-un astfel de caz, divergența poate însemna că acordul ar trebui revizuit sau anulat.

44. Pentru a crește fiabilitatea metodologiei MAP APA, contribuabilii și administrațiile fiscale ar trebui să încerce să identifice ipotezele critice care sunt, acolo unde este posibil, bazate pe date observabile, de încredere și independente. Astfel de ipoteze nu se limitează la elementele aflate sub controlul contribuabilului. Ipotezele de bază trebuie adaptate cazurilor individuale ale contribuabililor, mediului lor comercial, metodologiei și tipului de tranzacții în cauză. Acestea nu ar trebui să fie trasate atât de strâns

încât certitudinea oferită de acord să fie pusă în pericol, ci ar trebui să cuprindă o gamă largă de variații ale faptelor subiacente, cu care părțile la acord se simt confortabil. În general, cu toate acestea, și doar cu titlu de exemplu, ipotezele critice ar putea include:

- a) Ipoteze privind legislația fiscală națională relevantă și dispozițiile convențiilor.
- b) Ipoteze privind tarifele, taxele, restricțiile la import și reglementările guvernamentale.
- c) Ipoteze privind condițiile economice, cota de piață, condițiile de piață, prețul de vânzare final și volumul vânzărilor.
- d) Ipoteze cu privire la natura funcțiilor și riscurilor întreprinderilor implicate în tranzacții.
- e) Ipoteze privind cursurile de schimb, ratele dobânzilor, ratingul de credit și structura capitalului.
- f) Ipoteze privind managementul sau contabilitatea și clasificarea veniturilor și cheltuielilor, și
- g) Ipoteze despre întreprinderile care vor funcționa în fiecare jurisdicție și formain care vor face acest lucru.

45. De asemenea, poate fi utilă stabilirea în avans a unor parametri pentru un nivel acceptabil de divergență pentru unele ipoteze, pentru a oferi flexibilitatea necesară. Acești parametri ar trebui să fie stabiliți individual pentru fiecare MAP APA și ar face parte din negocierile dintre autoritățile competente. Dacă diferența față de predicție a depășit parametrul, atunci ipoteza devine „critică” și se are în vedere trecerea la acțiune. Orice acțiune care trebuie întreprinsă ar putea depinde, de asemenea, de natura ipotezei și de nivelul de divergență.

46. În cazul în care fiabilitatea metodologiei propuse de stabilire a prețurilor de transfer este cunoscută ca fiind sensibilă la fluctuațiile cursului valutar, ar fi rezonabil să se proiecteze o metodologie care să poată include un anumit grad de fluctuație preconizată, poate prin prevederea ca prețurile să fie ajustate pentru a lua în considerare fluctuațiile cursului valutar. De asemenea, s-ar putea conveni în prealabil că mișcările în orice direcție de până la X% nu ar necesita nicio acțiune, că mișcările mai mari de X %, dar mai mici de Y% ar declanșa o revizuire prospectivă a metodologiei pentru a se asigura că aceasta rămâne adecvată, în timp ce o mișcare de peste Y% ar însemna că o ipoteză critică a fost încălcată și ar fi necesar să se renegocieze prospectiv MAP APA. Acești parametri ar trebui stabiliți în mod individual

pentru fiecare MAP APA în parte și ar face parte din negocierea dintre autoritățile competente.

C.3.7 *Rezultate neașteptate*

47. O problemă poate apărea atunci când rezultatele aplicării metodologiei prețurilor de transfer convenite în MAP APA nu îndeplinesc așteptările uneia dintre părți, deoarece partea respectivă poate pune subsemnul întrebării dacă ipotezele critice și metodologia pe care o susțin sunt încă valabile. Rezolvarea unor astfel de întrebări poate necesita o perioadă considerabilă de timp și mult efort, ceea ce neagă unul dintre obiectivele întregului proces. O posibilă soluție la această problemă este includerea unei flexibilități suficiente în propunere pentru a face față modificărilor probabile ale faptelor și circumstanțelor astfel încât rezultatele neașteptate să fie mai puțin probabile, astfel încât să existe un risc mai mic ca acordul MAP APA bazat pe propunere să fie renegociat. Propunerea trebuie, desigur, să respecte în continuare principiul valorii de piață.

48. O modalitate de a atinge obiectivul de mai sus este de a proiecta o metodologie care să ia în considerare în mod corespunzător modificările probabile ale faptelor și circumstanțelor; de exemplu, o anumită variație între volumul de vânzări proiectat și cel real poate fi încorporată în metodologia de stabilire a prețurilor de la început prin includerea unor clauze de ajustare prospectivă a prețurilor sau prin permiterea variației prețurilor în funcție de volum. Nivelul admis de abatere ar trebui stabilit prin referire la ceea ce ar fi fost acceptat de părți independente.

49. O altă modalitate posibilă de realizare a obiectivului de creștere a certitudinii este de a conveni asupra unui interval acceptabil de rezultate din aplicarea metodei MAP APA. Pentru a fi conform cu principiul valorii de piață, intervalul ar trebui să fie convenit în prealabil de toate părțile vizate, evitându-se astfel utilizarea analizei retroactive și pe baza a ceea ce părțile independente ar fi fost de acord în circumstanțe comparabile (a se vedea alineatele 3.55-3.66 pentru discutarea conceptului de interval). De exemplu, cuantumul unui element, cum ar fi o redevență, ar fi acceptat atâta timp cât rămâne într-un anumit interval exprimat ca proporție din profituri.

50. În cazul în care rezultatele se situează în afara intervalului convenit, acțiunea care trebuie întreprinsă ar depinde de ceea ce a fost negociat în propunere în conformitate cu dorințele părților. Este posibil ca unele părți să nu dorească să își asume riscul ca rezultatele să fie semnificativ diferite de ceea ce se așteptau. În consecință, aceștia ar folosi conceptul de interval pur și simplu ca mijloc de a determina dacă o ipoteză critică a fost încălcată, așa cum este descris la alineatul 46. Alte părți pot pune mai mult accent pe certitudinea tratamentului decât pe evitarea rezultatelor neașteptate și astfel pot conveni ca MAP APA să conțină un mecanism de ajustare a rezultatelor

astfel încât acestea să se încadreze în intervalul convenit în prealabil.

C.3.8 *Durata MAP APA*

51. Prin natura sa, un APA se aplică tranzacțiilor potențiale și, prin urmare, o problemă care trebuie decisă este cât timp va dura. Există două serii de obiective contradictorii care afectează negocierea termenului corespunzător. Pe de o parte, este de dorit să existe o perioadă suficient de lungă pentru a acorda un grad rezonabil de certitudine a tratamentului. În caz contrar, este posibil să nu merite efortul inițial de a rezolva în avans potențialele probleme legate de prețurile de transfer, spre deosebire de abordarea problemelor numai atunci când acestea apar prin procedurile normale de audit sau de control a declarațiilor fiscale. Pe de altă parte, o perioadă lungă de timp face ca previziunile cu privire la condițiile viitoare pe care se bazează negocierile în cadrul procedurii amiabile să fie mai puțin precise, punând astfel la îndoială fiabilitatea propunerilor MAP APA. Compromisul optim între aceste două seturi de obiective va depinde de o serie de factori cum ar fi industria, tranzacțiile implicate și climatul economic. Prin urmare, termenul ar trebui negociat între autoritățile competente de la caz la caz. Experiența de până acum a arătat că un MAP APA ar putea dura, în medie, 3-5 ani.

D. Negocierile MAP APA

D.1 *Introducere*

52. Succesul unei proceduri MAP APA, ca alternativă la utilizarea exclusivă a tehnicilor tradiționale de audit sau control, depinde în mare măsură de angajamentul tuturor participanților. Capacitatea autorităților competente relevante de a ajunge la un acord în mod rapid va fi determinată atât de acțiunile lor, cât și de dorința contribuabilului (contribuabililor) de a furniza toate informațiile necesare cât mai curând posibil. Utilitatea procesului, atât pentru contribuabili, cât și pentru autoritățile fiscale, va fi semnificativ diminuată dacă MAP APA nu va fi convenit până când perioadapropusă a fi acoperită în solicitarea contribuabilului va fi aproape expirată. Oastfel de întârziere poate face, de asemenea, mai dificilă evitarea utilizării analizei retroactive la evaluarea propunerii, deoarece rezultatele aplicării metodologiei vor fi cunoscute pentru cea mai mare parte a perioadei propuse de MAP APA. Este de înțeles că, având în vedere stadiul relativ timpuriu al evoluției procesului MAP APA, obiectivul soluționării rapide și prospective nu a fost întotdeauna atins în trecut. Într-o anumită măsură, desigur, o anumită întârziere în proces este inevitabilă; MAP APA tind să se ocupe de marii contribuabili, de modelele complexe de fapte și de problemele juridice și

economice dificile, toate acestea necesitând timp și resurse pentru a le înțelege și evalua.

53. Autoritățile fiscale sunt încurajate, acolo unde este posibil, să aloce suficiente resurse și personal calificat procesului pentru a se asigura căcazurile sunt soluționate cu promptitudine și eficacitate. Unele autorități fiscale ar putea dori să îmbunătățească eficiența programelor MAP APA prinstabilirea unor obiective informale pe perioada de timp necesară pentru finalizarea procesului și prin publicarea duratelor medii de finalizare. De asemenea, părțile la convenție pot conveni să stabilească obiective informale pentru finalizarea negocierilor bilaterale. Având în vedere modelele de fapt adesea complexe și dificile, posibila nevoie de traduceri și noutatea relativă a unor astfel de acorduri, nu se consideră de dorit să se stabilească obiective mai specifice sau obligatorii pentru încheierea MAP APA în acest stadiu. Cu toate acestea, va fi oportun să se stabilească obiective mai specifice pentru timpul de finalizare în viitor, odată ce a fost câștigată din nou experiența cu procesul MAP APA.

54. Odată ce propunerea contribuabilului a fost primită de administrațiile fiscale, acestea ar trebui să convină de comun acord asupra coordonării revizuirii, evaluării și negocierii MAP APA. Procesul MAP APA poate fi împărțit în mod convenabil în două etape principale; a) colectarea, verificarea și evaluarea faptelor și b) discuțiile autorității competente, fiecare dintre acestea fiind dezbătute în detaliu mai jos.

D.2 Colectarea, verificarea și evaluarea datelor

D.2.1 Generalități

55. La verificarea propunerii MAP APA, administrațiile fiscale pot întreprinde orice măsuri pe care le consideră adecvate în circumstanțele date pentru desfășurarea procedurii amiabile. Acestea includ, dar nu se limitează la: solicitări de informații suplimentare considerate relevante pentru revizuirea și evaluarea propunerii contribuabilului, efectuarea lucrărilor de teren (de exemplu, vizite la sediul contribuabilului, interviuri cu personalul, verificarea operațiunilor financiare sau manageriale etc.) și angajarea experților în cazul în care intervenția este necesară. Administrațiile fiscale pot recurge, de asemenea, la informații care provin din alte surse, inclusiv informații și date privind contribuabili comparabili.

56. Scopul acestei etape a procesului MAP APA este ca autoritățile competente participante să aibă toate informațiile, datele și analizele relevante de care au nevoie pentru negocieri. În cazul în care o administrație fiscală obține informații suplimentare de la contribuabilul relevant pe subiectul MAP APA, de exemplu la o întâlnire cu personalul contribuabilului, atât contribuabilul cât și administrația fiscală trebuie să se asigure că informațiile

ajung la cealaltă (celelalte) administrație (administrații) fiscală (fiscale) participantă (participante). Autoritățile competente relevante ar trebui să organizeze, între ele și contribuabili, un mecanism adecvat de coroborare a caracterului complet și detaliat al documentelor și informațiilor furnizate de contribuabil(i). Cerințele autorităților competente participante trebuie respectate. De exemplu, multe jurisdicții impun nu numai ca aceleași informații factuale să fie furnizate tuturor autorităților competente participante, ci și ca acestea să fie puse la dispoziție în același timp, în măsura în care este posibil.

57. Caracterul prospectiv al unui MAP APA implică adesea furnizarea de către contribuabil a informațiilor comerciale referitoare la previziuni, care este probabil să fie chiar mai sensibile la divulgare decât informațiile furnizate după eveniment. În consecință, pentru a se asigura că contribuabilii au încredere în procesul MAP APA, administrațiile fiscale ar trebui să se asigure că informațiile despre contribuabili furnizate în cursul procesului MAP APA se supun aceluiași garanții privind secretul, confidențialitatea și caracterul privat din legislația internă relevantă ca și orice alte informații despre contribuabili. În plus, în cazul în care se face schimb de informații între autoritățile competente în conformitate cu termenii convenției fiscale, aceste informații pot fi divulgate numai în conformitate cu termenii specificați ai convenției, iar orice schimb trebuie să respecte articolul (articolele) privind schimbul de informații din convenția în cauză.

58. În general, autoritățile competente efectuează verificări și evaluări simultane, independente ale propunerii contribuabilului, asistate în această sarcină, acolo unde este necesar, de specialiști în prețuri de transfer, în industrie sau de alți specialiști din alte departamente ale administrației lor fiscale. Cu toate acestea, poate fi mai eficient, în cazuri adecvate, să existe un anumit grad de constatare comună a faptelor. Acest lucru ar putea lua o varietate de forme, de la o întâlnire ocazională comună de constatare a faptelor sau o vizită la fața locului, până la pregătirea unui raport comun de către inspectorii de caz delegați.

D.2.2 Rolul contribuabilului în procesul de colectare, verificare și evaluare a informațiilor

59. Pentru a accelera procesul, contribuabilii ar trebui să-și asume responsabilitatea de a se asigura că autoritățile competente, înainte de a începe să negocieze, sunt în posesia aceluiași fapte, dispun de toate informațiile de care au nevoie și sunt în măsură să înțeleagă problemele în profunzimea lor. Acestea le pot parveni dacă contribuabilul transmite în mod sistematic informațiile solicitate de o administrație fiscală la dispoziția celeilalte administrații fiscale, în general, în același timp, dacă una dintre administrațiile fiscale pregătește și transmite celeilalte note privind întâlnirile de informare care au loc și acolo unde este practic din punct de vedere logistic și economic,

facilitând întâlniri comune de informare. Contribuabilul ar trebui, de asemenea, să asigure efectuarea traducerilor necesare și să se asigure că nu există întârzieri nejustificate în a răspunde solicitărilor de informații relevante suplimentare. Contribuabilul ar trebui, de asemenea, să aibă dreptul la plăți de echilibrare cu administrația sa fiscală atunci când aceste contacte sunt adecvate și convenabile în timp ce propunerea este în curs de verificare și evaluare și ar trebui să fie informat cu privire la progres.

D.3 Desfășurarea discuțiilor cu autoritatea competentă

D.3.1 Coordonarea între autoritățile competente

60. Multe țări preferă să se implice integral în proces încă de la început și doresc să colaboreze îndeaproape cu celelalte autorități competente. Alte țări preferă să-și limiteze implicarea la verificarea și comentarea propunerilor MAP APA pe măsură ce se apropie de finalizare. Cu toate acestea, se recomandă implicarea tuturor administrațiilor fiscale participante în proces într-un stadiu incipient, sub rezerva constrângerilor privind resursele, deoarece acest lucru ar trebui să maximizeze eficiența procesului și să contribuie la prevenirea întârzierilor inutile în încheierea acordului amiabil.

61. Autoritățile competente trebuie să poarte discuțiile din cadrul procedurii amiabile în timp util. Acest lucru necesită alocarea de resurse suficiente și personal calificat corespunzător procesului. Este de dorit ca autoritățile competente să discute și să coordoneze un plan de acțiune adecvat cu privire la aspecte precum: desemnarea agenților autorizați, schimbul de informații, coordonarea verificării și evaluării propunerii, programarea provizorie a datelor pentru consultări ulterioare, negocierea și încheierea unui acord adecvat. Nivelul mijloacelor și resursele necesare trebuie adaptate cerințelor individuale ale cazului.

62. Experiența a arătat, de asemenea, că discuțiile purtate între autoritățile competente încă din stadiul incipient și s-au desfășurat frecvent, pe măsură ce au apărut alte probleme, pot fi utile și pot evita surprizele neplăcute în timpul procesului. Având în vedere natura MAP APA, vor exista adesea probleme semnificative care nu pot fi rezolvate pur și simplu prin schimbul de note și, prin urmare, pot fi necesare mai multe schimburi oficiale de idei, cum ar fi întâlnirile față în față între autoritățile competente. Utilizarea teleconferințelor sau a videoconferințelor poate fi utilă.

D.3.2 Rolul contribuabilului în discuțiile dintre autoritățile competente

63. Rolul contribuabilului în acest proces de negociere este în mod necesar mai limitat decât în procesul de constatare a faptelor, având în vedere că finalizarea unui MAP APA are loc între guverne. Autoritățile competente pot conveni ca contribuabilul să prezinte o expunere a aspectelor de fapt și de drept înainte de începerea discuțiilor, atunci când contribuabilul nu participă. De asemenea, poate fi util acordul în care contribuabilul să fie disponibilă cerere pentru a răspunde la orice întrebări concrete care pot apărea în timpul discuțiilor. Contribuabilul trebuie să evite prezentarea de noi informații concrete sau să facă declarații suplimentare în cadrul acestei întâlniri. Autoritățile fiscale vor avea nevoie de timp pentru a examina astfel de chestiuni, iar acest lucru va necesita o amânare a unei decizii finale cu privire la MAP APA propus. Aceste informații ar fi trebuit furnizate înainte de începerea discuțiilor.

D.3.3 Retragerea din procedura APA

64. Contribuabilul sau administrația fiscală se poate retrage din procesul MAP APA în orice moment. Cu toate acestea, retragerea din proces, mai ales într-un stadiu avansat și fără un motiv întemeiat, ar trebui descurajată din cauza risipei inevitabile a resurselor cauzate de o astfel de acțiune. Atunci când o cerere MAP APA este retrasă, nici contribuabilul, nici administrațiile fiscale nu ar trebui să aibă obligații unul față de celălalt, iar orice acorduri și înțelegeri anterioare între părți nu ar mai avea forță și efect, cu excepția cazului în care legislația internă prevede altfel (de exemplu, este posibil ca taxa de utilizare APA să nu fie rambursabilă). În cazul în care o administrație fiscală își propune să se retragă, contribuabilul ar trebui să fie informat cu privire la motivele unei astfel de acțiuni și să i se ofere posibilitatea de a face observații suplimentare.

D.3.4 Documente utilizate în procedura amiabilă

65. Autoritățile competente participante ar trebui să pregătească un proiect de acord amiabil atunci când au convenit asupra metodologiei și a altor termeni și condiții. Este posibil ca, în ciuda eforturilor autorităților competente, acordul reciproc propus să nu elimine complet dubla impunere. Prin urmare, contribuabilul (contribuabilii) ar trebui să aibă posibilitatea de a spune dacă un astfel de proiect de MAP APA este acceptabil înainte de a fi finalizat; nu se poate pune problema impunerii unui astfel de acord în avans fără consimțământul contribuabilului.

66. MAP APA va lua forma unui document scris al cărui conținut, aspectul etc. vor fi decise de autoritățile competente participante. Pentru a atinge obiectivul de a furniza o înregistrare clară a acordului amiabil și pentru

ca acordul să fie pus în aplicare în mod eficient, acordul amiabil ar trebui să conțină cel puțin următoarele informații sau ar trebui să se refere la locul în care aceste informații sunt furnizate în documentele care însoțesc propunerea MAP APA:

- a) Denumirile și adresele întreprinderilor care fac obiectul acordului;
- b) Tranzacțiile, acordurile sau aranjamentele, exercițiile fiscale sau perioadele contabile acoperite;
- c) O descriere a metodologiei convenite și a altor aspecte conexe, cum ar fi elementele comparabile convenite sau o serie de rezultate așteptate;
- d) O definiție a termenilor relevanți care stau la baza aplicării și calculării metodei (de exemplu, vânzări, costul vânzărilor, profitul brut etc.);
- e) Ipotezele critice pe care se bazează metodologia, a căror încălcare ar declanșa renegocierea contractului;
- f) Orice proceduri convenite pentru a face față modificărilor circumstanțelor de fapt care nu necesită renegocierea contractului;
- g) Dacă este cazul, tratamentul fiscal convenit pentru aspectele accesorii;
- h) Termenii și condițiile care trebuie îndeplinite de contribuabil pentru ca acordul amiabil să rămână valabil, împreună cu procedurile pentru a se asigura că contribuabilul îndeplinește termenii și condițiile respective;
- i) Detalii privind obligațiile contribuabilului față de administrațiile fiscale ca urmare a implementării interne a MAP APA (de exemplu, rapoarte anuale, ținerea evidențelor, notificarea modificărilor ipotezelor critice etc.) și
- j) Confirmarea faptului că, pentru a asigura încrederea contribuabililor și a autorităților competente într-un proces MAP APA în care informațiile sunt schimbate liber, toate informațiile prezentate de un contribuabil într-un caz MAP APA (inclusiv identitatea contribuabilului) vor fi protejate împotriva divulgării în cea mai mare măsură posibilă în virtutea legislației interne a țării vizate și toate informațiile schimbate între autoritățile competente implicate într-un astfel de caz vor fi protejate în conformitate cu convenția fiscală bilaterală relevantă și cu legislația internă aplicabilă.

D.4 Implementarea MAP APA

D.4.1 Intrarea în vigoare a MAP APA și confirmarea acordului pentru contribuabil

67. Odată ce MAP APA face obiectul unui acord definitiv, autoritățile fiscale participante trebuie să pună în aplicare acordul în propria jurisdicție. Administrațiile fiscale vor proceda la conformarea sau acordul cu contribuabilii respectivi, în conformitate cu procedura amiabilă care a intervenit între autoritățile competente participante. Această confirmare sau acord ar oferi contribuabilului certitudinea că tranzacțiile de prețuri de transfer acoperite de MAP APA nu vor fi ajustate atât timp cât contribuabilul respectă termenii și condițiile acordului amiabil, așa cum se reflectă în confirmarea sau acordul intern și nu a făcut declarații semnificativ false sau înșelătoare în timpul procesului, inclusiv declarații făcute în rapoartele anuale de conformare. Termenii și condițiile ar include anumite ipoteze care, dacă nu sunt îndeplinite, ar putea necesita o ajustare sau revizuirea acordului.

68. Modul în care se acordă această confirmare sau în care acest acord este încheiat va varia de la o țară la alta, iar forma exactă va depinde de legislația și practicile interne specifice. În unele țări, confirmarea sau acordul va lua forma unui APA în conformitate cu procedura națională relevantă. Pentru a pune în aplicare în mod eficient acordul amiabil, confirmarea sau acordul intern trebuie să fie în concordanță cu MAP APA și să ofere contribuabilului cel puțin aceleași beneficii ca și cele negociate în acordul reciproc. În plus, în cazul în care nu a fost posibilă eliminarea completă a dublei impunerii, una dintre jurisdicțiile participante este deschisă să acorde scutiri unilaterale de la dubla impunere rămasă în procedura sa internă de confirmare. De asemenea, confirmarea sau acordul respectiv poate acoperi aspecte suplimentare față de cele conținute în MAP APA, de exemplu tratamentul fiscal intern al altor aspecte sau elemente accesorii, cerințe suplimentare de păstrare a dovezilor sau de documentare și depunerea rapoartelor. Trebuie avut grijă să se asigure că niciunul dintre termenii suplimentari ai confirmării interne sau ai acordului nu intră în conflict cu termenii MAP APA.

D.4.2 Posibilitatea aplicării retroactive („reluare” sau “roll-back”)

69. Nici administrațiile fiscale, nici contribuabilii nu sunt în niciun fel obligați să aplice metodologia convenită ca parte a MAP APA pentru exercițiile fiscale care se încheie înainte de primul an de aplicare al acordului (măsură denumită adesea drept „reluare” sau “roll-back”). Într-adevăr, acest lucru ar putea fi imposibil dacă ar prevala un tipar factual diferit. Cu toate acestea, metodologia care urmează să fie aplicată prospectiv în cadrul MAP

APA poate fi instructivă în determinarea tratamentului tranzacțiilor comparabile din anii anteriori. În unele cazuri, prețurile de transfer pot fi deja supuse unei inspecții de către o administrație fiscală în perioadele contabile anterioare perioadei MAP APA și administrația fiscală și contribuabilul ar putea dori să profite de ocazia de a utiliza metodologia convenită pentru a rezolva inspecția sau, în conformitate cu cerințele legislației interne, administrația fiscală poate alege să facă o astfel de ajustare chiar și fără solicitarea sau acordul contribuabilului. În cazul în care contribuabilul dorește certitudinea obținerii scutirii de la dubla impunere, ar fi necesar acordul celeilalte (celorlalte) administrații fiscale VIZATE pentru reluare. Capacitatea de a „aplica retroactiv” va depinde, de asemenea, de legislația internă relevantă și de convenție, de exemplu în ceea ce privește limitările în timp.

E. Monitorizarea MAP APA

70. Este esențial ca administrațiile fiscale să poată stabili că contribuabilul respectă termenii și condițiile pe care se bazează acordul amiabil, pe toată durata acestuia. Întrucât acordul amiabil se încheie între administrațiile fiscale iar contribuabilul nu este parte la astfel de acorduri, administrațiile fiscale trebuie să se bazeze pe procedura internă de confirmare sau acord descrisă mai sus pentru a monitoriza respectarea de către contribuabil. În cazul în care contribuabilul nu respectă termenii și condițiile MAP APA, atunci acesta nu mai trebuie aplicat. Prin urmare, această secțiune se concentrează asupra aspectelor procedurilor interne necesare pentru implementarea cu succes a MAP APA și asupra măsurilor necesare pentru a asigura respectarea de către contribuabil a tuturor termenilor și condițiilor acestuia.

E1 Păstrarea datelor

71. Contribuabilul și administrațiile fiscale ar trebui să convină asupra tipurilor de documente și dovezi (inclusiv orice traduceri necesare) pe care contribuabilul trebuie să le păstreze în scopul verificării gradului de respectare de către contribuabil a MAP APA. Îndrumările din Capitolele IV și V din Ghidul OCDE trebuie urmate pentru a evita ca cerințele de documentare să devină prea împovărătoare. De asemenea, pot fi incluse prevederi privind perioada de păstrare și timpul de răspuns pentru întocmirea documentelor și înregistrărilor.

E2 Mecanisme de monitorizare

E.2.1 Rapoarte anuale

72. Pentru fiecare exercițiu fiscal sau perioadă contabilă acoperită de MAP APA, contribuabilul poate fi obligat să depună, în plus față de declarația fiscală, un raport anual care să descrie operațiunile efective ale contribuabilului pentru anul respectiv și să demonstreze respectarea termenilor și condițiilor MAP APA, inclusiv informațiile necesare pentru a decide dacă ipotezele critice sau alte garanții au fost îndeplinite. Aceste informații trebuie puse la dispoziția administrației fiscale cu care contribuabilul a încheiat confirmarea sau acordul intern, în modul prevăzut de legislația sau procedura internă relevantă.

E.2.2 Audit

73. MAP APA se aplică numai părților specificate în acord și numai în ceea ce privește tranzacțiile specificate. Existența unui astfel de acord nu ar împiedica administrațiile fiscale participante să desfășoare activități de audit în viitor, deși orice audit al tranzacțiilor care sunt acoperite de MAP APA ar fi limitat la determinarea gradului de respectare de către contribuabil a termenilor și condițiilor sale și dacă circumstanțele și ipotezele necesare pentru aplicarea fiabilă a metodologiei alese continuă să existe. Administrațiile fiscale afectate pot solicita contribuabilului să stabilească dacă:

- a) Contribuabilul a respectat termenii și condițiile MAP APA;
- b) Declarațiile din propunere, rapoartele anuale și din orice document justificativ rămân valabile și că orice modificări semnificative ale faptelor sau circumstanțelor au fost incluse în rapoartele anuale;
- c) Metodologia a fost aplicată cu acuratețe și consecvență în conformitate cu termenii și condițiile MAP APA și
- d) Ipotezele critice care stau la baza metodologiei prețurilor de transfer rămân valabile.

E3 Consecințele nerespectării obligațiilor fiscale sau ale modificării circumstanțelor

74. În general, consecințele nerespectării termenilor și condițiilor unui MAP APA sau neîndeplinirea unei ipoteze critice vor activa a) condițiile MAP APA, b) orice acord ulterior între autoritățile competente cu privire la modul

de abordare a unei astfel de nerespectări sau neîndepliniri și c) orice lege internă aplicabilă sau dispoziții procedurale. Cu alte cuvinte, MAP APA în sine poate prescrie în mod explicit proceduri de urmat sau poate descrie consecințele care vor apărea în situații de neconformare sau eșec. În astfel de situații, autoritățile competente pot, la latitudinea lor, să inițieze discuții cu privire la măsurile care trebuie luate de la caz la caz. În cele din urmă, dreptul intern sau dispozițiile procedurale pot impune consecințe sau obligații contribuabilului și administrației fiscale afectate. Următoarele alineate oferă îndrumări sugerate similare procedurilor care au fost adoptate în unele țări și care s-au dovedit, în ansamblu, fezabile. Cu toate acestea, trebuie subliniat faptul că unele administrații fiscale ar putea dori să adopte proceduri și abordări diferite.

75. În cazul în care administrațiile fiscale constată că nu a fost îndeplinită nicio cerință a MAP APA, acestea pot conveni totuși, pe baza termenilor și condițiilor MAP APA, să continue să îl aplice, de exemplu în cazul în care efectul nerespectării nu este semnificativ. Dacă nu sunt de acord să continue să aplice MAP APA, există trei opțiuni pe care o administrație fiscală le-ar putea avea. Este probabil ca natura acțiunii care urmează să fie întreprinsă să depindă de gravitatea nerespectării obligațiilor.

76. Cea mai drastică acțiune este revocarea, al cărei efect este faptul că contribuabilul este tratat ca și cum MAP APA nu ar fi fost niciodată încheiat. Mai puțin gravă este anularea, ceea ce înseamnă că contribuabilul este tratat ca și cum MAP APA ar fi fost în vigoare, dar numai până la data anulării și nu pentru întreaga perioadă propusă. În cazul în care MAP APA este anulat sau revocat, atunci pentru exercițiile fiscale sau perioadele contabile pentru care anularea sau revocarea produce efecte, administrațiile fiscale și contribuabilii în cauză își vor păstra toate drepturile în conformitate cu legile și prevederile convențiilor interne, ca și cum MAP APA nu ar fi existat. În cele din urmă, MAP APA poate fi revizuit, ceea ce înseamnă că contribuabilul va beneficia în continuare de MAP APA pentru întreaga perioadă propusă, deși se aplică condiții diferite înainte și după data revizuirii. Mai multe detalii sunt furnizate mai jos.

E.3.1 Revocarea unui MAP APA

77. O administrație fiscală poate revoca un MAP APA (fie unilateral, fie de comun acord) dacă se stabilește că:

- a) A existat o declarație falsă, o eroare sau o omisiune care a fost atribuită neglijenței, neatenției sau neîndeplinirii intenționate a obligațiilor de către un contribuabil la formularea și depunerea cererii MAP APA, a rapoartelor anuale sau a altor documente justificative sau la furnizarea oricăror informații conexe; sau
- b) Contribuabilul (contribuabilii) participant (participanți) nu a (au)

respectat în mod semnificativ un termen sau o condiție fundamentală a MAP APA.

78. Atunci când un MAP APA este revocat, revocarea este retroactivă până la prima zi a primului exercițiu fiscal sau a perioadei contabile pentru care MAP APA a fost în vigoare, iar MAP APA nu va mai avea nicio forță și nu va mai produce niciun efect suplimentar asupra contribuabilului (contribuabililor) în cauză și asupra celeilalte administrații fiscale. Din cauza efectului grav al acestei acțiuni, administrația fiscală care propune revocarea unui MAP APA ar trebui să facă acest lucru numai după o analiză atentă și amănunțită a faptelor relevante și ar trebui să informeze și să realizeze plăți de echilibrare cu contribuabilul (contribuabilii) în cauză și cu alte administrații fiscale în timp util.

E.3.2 Anularea unui MAP APA

79. O administrație fiscală poate anula un MAP APA (fie unilateral, fie de comun acord) dacă se constată că a apărut una dintre următoarele situații:

- a) A existat o declarație falsă, o eroare sau o omisiune care nu este atribuită neglijenței, neatenției sau neîndeplinirii intenționate a obligațiilor de către un contribuabil la formularea și depunerea cererii pentru MAP APA, a rapoartelor anuale sau a altor documente justificative sau la furnizarea oricăror informații conexe; sau
- b) Contribuabilul (contribuabilii) participant (participanți) nu a (au) respectat în mod semnificativ anumite clauze și condiții din MAP APA; sau
- c) A existat o încălcare semnificativă a uneia sau mai multor ipoteze critice; sau
- d) A existat o modificare a legislației fiscale, inclusiv o prevedere a convenției relevantă din punct de vedere material pentru MAP APA și nu s-a dovedit posibilă revizuirea acordului (a se vedea alineatele 80-82 de mai jos) pentru a lua în considerare modificarea circumstanțelor.

80. Când un MAP APA este anulat, data anulării va fi determinată de natura evenimentului care a dus la anulare. Aceasta poate fi o dată specifică, de exemplu dacă evenimentul care a dus la anulare a fost o modificare semnificativă a legislației fiscale (deși MAP APA poate prevedea în continuare o perioadă de tranziție între data modificării legii și data anulării). În alte cazuri, anularea va intra în vigoare pentru un anumit exercițiu fiscal sau o anumită perioadă contabilă, de exemplu în cazul în care a existat o modificare semnificativă a uneia dintre ipotezele critice care nu a putut fi

atribuită unei anumite date din exercițiul fiscal sau perioada contabilă respectivă. MAP APA nu va mai avea nicio putere suplimentară asupra contribuabilului (contribuabililor) în cauză și asupra celeilalte administrații fiscale începând cu data anulării.

81. Administrația fiscală poate renunța la anulare în cazul în care contribuabilul poate prezenta un motiv rezonabil, acceptabil pentru administrația fiscală și în cazul în care contribuabilul este de acord să facă orice ajustare propusă de administrația fiscală pentru a corecta denaturarea, eroarea, omisiunea sau nerespectarea sau pentru a lua în considerare modificările ipotezelor critice, legislația fiscală sau prevederile convenției relevante pentru APA. O astfel de acțiune poate duce la revizuirea MAP APA (a se vedea mai jos).

82. Administrația fiscală care propune anularea unui acord ar trebui să informeze și să realizeze plăți de echilibrare în timp util cu contribuabilul (contribuabilii) în cauză și cu cealaltă (celelalte) administrație (administrații) fiscală (fiscale). Această consultare ar trebui să includă o explicație a motivelor pentru care se propune anularea APA. Contribuabilului ar trebui să i se ofere posibilitatea de a răspunde înainte de luarea unei decizii finale.

E.3.3 Revizuirea unui MAP APA

83. Valabilitatea metodologiei prețurilor de transfer depinde de ipotezele critice care continuă să se aplice pe durata MAP APA. MAP APA și orice confirmare sau acord intern ar trebui, prin urmare, să solicite contribuabilului să notifice administrațiile fiscale afectate cu privire la orice modificare. În cazul în care, după evaluarea de către administrațiile fiscale, se stabilește că a existat o modificare semnificativă a condițiilor observate într-o ipoteză critică, MAP APA poate fi revizuit pentru a reflecta schimbarea. După cum s-a discutat mai sus, MAP APA poate conține, de asemenea, ipoteze care, deși nu sunt critice pentru valabilitatea MAP APA, necesită totuși o revizuire de către părțile în cauză. Un rezultat al unei astfel de revizuri poate fi o nouă revizuire a MAP APA. Cu toate acestea, în multe cazuri, termenii și condițiile MAP APA pot fi suficient de flexibile pentru a ține cont de efectele unor astfel de modificări fără a fi nevoie de revizuire.

84. Notificarea transmisă de către contribuabil către administrațiile fiscale prin care aduce la cunoștință că o astfel de modificare a avut loc trebuie depusă cât mai curând posibil după ce modificarea are loc sau contribuabilul ia cunoștință de aceasta și, în orice caz, nu mai târziu de data depunerii, dacă este necesar, a raportului anual pentru anul sau perioada contabilă respectivă. Contribuabilii sunt încurajați să notifice cu celeritate modificările pentru a oferi părților vizate mai mult timp pentru a încerca să ajungă la un acord cu privire la revizuirea MAP APA, reducând astfel probabilitatea de anulare.

85. MAP APA revizuit trebuie să menționeze data de la care revizuirea

intră în vigoare și, de asemenea, data la care MAP APA inițial încetează să se mai aplice. Dacă data modificării poate fi identificată cu precizie, atunci, în mod normal, revizuirea ar trebui să intre în vigoare de la acea dată, dar dacă nu poate fi identificată o dată precisă, atunci, în mod normal, MAP APA ar fi revizuit cu efect din prima zi a perioadei contabile următoare celei în care a avut loc modificarea. În cazul în care administrațiile fiscale și contribuabilul nu pot conveni asupra necesității revizuirii MAP APA sau a modului de revizuire a MAP APA, MAP APA va fi anulat și nu va mai avea nicio forță și efect asupra contribuabililor și administrațiilor fiscale participante. Stabilirea datei efective a anulării MAP APA va urmări în mod normal aceleași principii ca și cele aplicate pentru a determina data revizuirii.

E4 Reînnoirea unui MAP APA

86. Cererea de reînnoire a unui MAP APA trebuie formulată la momentul stabilit de administrațiile fiscale participante, ținând cont de necesitatea, pentru contribuabil și administrațiile fiscale, de a dispune de suficient timp pentru a verifica și evalua cererea de reînnoire și pentru a ajunge la un acord. Poate fi utilă abordarea procedurii de reînnoire cu mult înainte de expirarea APP MAP existent.

87. Prezentarea, tratamentul și evaluarea cererii de reînnoire sunt, de regulă, similare cu cele pentru o cerere inițială pentru MAP APA. Cu toate acestea, nivelul necesar de detaliere poate fi redus cu acordul administrațiilor fiscale participante, în special dacă nu au existat modificări semnificative ale faptelor și circumstanțelor cauzei. Reînnoirea unui MAP APA nu este automată și depinde de consimțământul tuturor părților implicate și de demonstrarea de către contribuabil, printre altele, a respectării termenilor și condițiilor MAP APA existente. Metodologia și termenii și condițiile MAP APA reînnoite pot, desigur, să difere de cele ale MAP APA anterioare.

Anexa la Capitolul VI

Exemple pentru a ilustra îndrumările privind imobilizările necorporale și evaluarea extrem de incertă

Următoarele trei exemple ilustrează aplicarea principiilor privind stabilirea prețurilor în condiții de valoare de piață atunci când evaluarea imobilizărilor necorporale transferate este extrem de incertă la momentul tranzacției. A se vedea alineatele 6.28-6.35.

Ajustările și ipotezele privind acordurile de concurență deplină din exemplele care urmează sunt destinate numai scopurilor ilustrative și nu ar trebui considerate ajustări cu rol prescriptiv și acorduri de valoare de piață în cazuri reale sau în anumite industrii. În timp ce încearcă să demonstreze principiile secțiunilor din Ghidul OCDE la care fac referire, aceste principii trebuie aplicate caz cu caz în funcție de faptele și circumstanțele specifice.

Exemplul 1

1. Drepturile de producție și distribuție pentru un medicament introdus pe piață sunt licențiate între întreprinderile asociate în temeiul unui acord care stabilește rata redevenței pentru termenul de trei ani al acordului. Acești termeni se dovedesc a fi în conformitate cu practica industrială și acordurile echivalente în condițiile principiului valorii de piață pentru produse comparabile, iar rata este acceptată ca fiind echivalentă cu cea convenită în tranzacțiile necontrolate pe baza beneficiilor anticipate în mod rezonabil de ambele părți la momentul executării acordului.
2. În al treilea an de aplicare al acordului, se descoperă că medicamentul are proprietăți care relevă o altă categorie terapeutică în combinație cu un alt medicament, iar descoperirea duce la o creștere considerabilă a vânzărilor și profiturilor pentru licențiat. Dacă acordul ar fi fost negociat în condițiile principiului valorii de piață în al treilea an cu aceste cunoștințe, nu există nicio îndoială că o rată mai mare a redevenței ar fi fost convenită pentru a reflecta valoarea crescută a imobilizărilor necorporale.
3. Există dovezi care susțin opinia (și dovezile sunt puse la dispoziția administrației fiscale) că noile proprietăți ale medicamentului nu au fost anticipate la momentul executării acordului și că rata redevenței stabilită în primul an s-a bazat în mod adecvat pe beneficiile rezonabile anticipate de ambele părți la acel moment. Lipsa clauzelor de ajustare a prețurilor sau a unei alte protecții împotriva riscului de incertitudine a evaluării este, de asemenea,

în concordanță cu termenii tranzacțiilor necontrolate comparabile. Și, pe baza analizei comportamentului întreprinderilor independente în circumstanțe similare, nu există niciun motiv să credem că dezvoltarea din al treilea an a fost atât de fundamentală încât aceasta ar fi antrenat într-o situație de valoare de piață o renegociere a prețului tranzacției.

4. Luând în considerare toate aceste circumstanțe, nu există niciun motiv pentru ajustarea ratei redevenței în anul trei. O astfel de ajustare ar fi contrară principiilor stabilite în Capitolul VI, deoarece ar reprezenta o utilizare necorespunzătoare a analizei retroactive în acest caz. A se vedea alineatul 6.29 din Ghidul OCDE. Nu există niciun motiv pentru a considera că evaluarea a fost suficient de nesigură la început încât părțile care operau în condițiile principiului valorii de piață ar fi solicitat o clauză de ajustare a prețurilor sau că modificarea valorii a fost o evoluție atât de fundamentală încât ar fi condus la o renegociere a tranzacției. A se vedea alineatele 6.30-6.31.

Exemplul 2

5. Datele sunt aceleași ca în exemplul anterior. Să presupunem că, la sfârșitul perioadei de trei ani, acordul a fost renegociat între părți. În acest stadiu, cunoaștem că drepturile asupra medicamentului sunt considerabil mai valoroase decât pâruseră la început. Cu toate acestea, evoluția neașteptată a anului precedent este încă recentă și nu se poate anticipa în mod fiabil dacă vânzările vor continua să crească, dacă vor fi descoperite alte efecte benefice și ce evoluții ale pieței pot afecta vânzările fiindcă există competitori care se bazează pe această descoperire. Toate aceste considerente fac din reevaluarea drepturilor necorporale un proces extrem de incert. Cu toate acestea, întreprinderile asociate încheie un nou acord de licență pe o perioadă de zece ani care crește semnificativ rata fixă a redevenței pe baza așteptărilor speculative de continuare și creștere a cererii.

6. Nu este o practică a industriei să se încheie acorduri pe termen lung cu rate fixe ale redevențelor atunci când imobilizările necorporale implicate pot avea o valoare ridicată, dar această valoare nu a fost stabilită de un istoric. De asemenea, nu există dovezi că, având în vedere incertitudinea evaluării, orice proiecții făcute de întreprinderile asociate ar fi fost considerate adecvate de către întreprinderile independente pentru a justifica un acord cu o rată fixă a redevenței. Să presupunem că există dovezi că o întreprindere independentă ar fi insistat asupra protecției sub forma unor clauze prospective de ajustare a prețurilor pe baza revizuirilor efectuate anual.

7. Să presupunem că în anul 4 vânzările au crescut iar rata redevenței stabilită în temeiul acordului care se întinde pe o perioadă de zece ani este considerată adecvată în conformitate cu principiul valorii de piață. Cu toate acestea, la începutul anului 5, un concurent introduce un medicament care are un beneficiu mai mare decât primul medicament din categoriaterapeutică care, în combinație cu un alt medicament, a oferit beneficii neașteptate, iar vânzările primului medicament pentru această utilizare scad rapid. Rata redevenței stabilită la începutul contractului de zece ani nu poate fi considerată ca fiind în condițiile principiului valorii de piață după anul 5 și este justificat ca administrația fiscală să facă o ajustare a prețului de transfer de la începutul anului 6. Această ajustare este justificată prin dovezile, menționate în paragraful precedent, că, în circumstanțe comparabile, o întreprindere independentă ar fi prevăzut în acord o ajustare a prețului pe baza revizuirii anuale. A se vedea alineatul 6.34 din Ghidul OCDE.

Exemplul 3

8. Să presupunem că societatea X licențiază drepturile de a produce și comercializa un microcip către societatea Y, o filială nou înființată, pentru o perioadă de cinci ani. Rata redevenței este fixată la 2%. Această rată a redevenței se bazează pe o proiecție a beneficiilor care urmează să fie obținute din exploatarea immobilizărilor necorporale care preconizează vânzări de produse de 50 până la 100 de milioane în fiecare dintre primii cinci ani.

9. S-a stabilit că, contractele dintre întreprinderi independente care se ocupă de immobilizări necorporale comparabile în circumstanțe comparabile nu ar considera proiecțiile suficient de fiabile pentru a justifica o rată fixă a redevenței și, astfel, ar conveni în mod normal asupra unei clauze de ajustare a prețurilor pentru a ține cont de diferențele dintre beneficiile reale și cele preconizate. Un acord încheiat de societatea X cu un producător independent pentru o immobilizare necorporală comparabilă în circumstanțe comparabile prevede următoarele ajustări ale ratei:

Vânzări	Rată
Până la 100 de milioane	2,00%
De la 100 la 150 de milioane	2,25%
De la 150 la 200 de milioane	2,50%
Peste 200 de milioane	2,75%

10. De fapt, deși vânzările realizate de Y pe parcursul anul 1 sunt de 50 de milioane, în anii următori vânzările sunt de trei ori mai mari decât cifrele preconizate. În conformitate cu principiile acestei secțiuni, pentru acești ani următori administrația fiscală ar avea toate motivele să stabilească rata redevenței pe baza clauzei de ajustare care ar fi prevăzută într-o tranzacție

necontrolată comparabilă, cum ar fi cea dintre societatea X și producătorul independent. Ase vedea alineatele 6.30, 6.32-6.33 din Ghidul OCDE.

Anexă

Recomandarea Consiliului privind stabilirea prețuri de transfer între întreprinderi asociate [C(95)126/Final]

Așa cum a fost modificată la 11 aprilie 1996 [C(96)46/FINAL], 24 iulie 1997 [C(97)144/FINAL], 28 octombrie 1999 [C(99)138], 16 iulie 2009 [C(2009)88] și 22 iulie 2010 [C(2010)99]

Consiliul;

Având în vedere Articolul 5 litera (b) din Convenția privind Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică din 14 decembrie 1960,

Având în vedere Declarația din 21 iunie 1976 adoptată de guvernele țărilor membre ale OCDE privind investițiile internaționale și întreprinderile multinaționale și Liniile directe anexe la aceasta [C(76)99(Final)];

Având în vedere Raportul cu privire la Liniile directe privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale, denumit în continuare „Raportul din 1995” [DAFFE/CFA(95)19 și Corrigendum I] adoptat la 27 iunie 1995 de Comitetul pentru afaceri fiscale, astfel cum a fost completat de raportul privind imobilizările necorporale și serviciile adoptat la 23 ianuarie 1996 de Comitetul pentru afaceri fiscale [DAFFE/CFA(96)2] și încorporat în Capitolele VI și VII; prin raportul privind acordurile de contribuție la costuri adoptat la 25 iunie 1997 de Comitetul pentru afaceri fiscale [DAFFE/CFA(97)27] și încorporat în capitolul VIII; prin raportul privind Liniile directe pentru procedurile de monitorizare a Liniilor directe ale OCDE privind prețurile de transfer și implicarea comunității de afaceri [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1], adoptat la 24 iunie 1997 de Comitetul pentru afaceri fiscale și încorporat în anexe; prin raportul privind liniile directe pentru realizarea acordurilor de preț în avans în conformitate cu procedura comună adoptată la 30 iunie 1999 de Comitetul pentru afaceri fiscale [DAFFE/CFA/WD (97) 11/rev1], adoptat la 24 iunie 1997 de Comitetul pentru afaceri fiscale și încorporat în anexe; prin raportul privind liniile directe pentru realizarea acordurilor de preț în avans în temeiul procedurii amiabile adoptată la 30 iunie 1999 de Comitetul pentru afaceri fiscale [DAFFE/CFA(99)31] și încorporat în anexe; prin raportul privind aspecte ale prețurilor de transfer în restructurarea întreprinderilor, adoptat de Comitetul pentru afaceri fiscale la 22 iunie 2010

[CTPA/CFA(2010)46] și încorporat în capitolul IX; revizuit prin raportul privind metodele de comparabilitate și profit, adoptat de Comitetul pentru afaceri fiscale la 22 iunie 2010 [CTPA/CFA(2010)55], care a înlocuit capitolele I-III; modificat printr-o actualizare a capitolului IV care a fost adoptată de Comitetul pentru afaceri fiscale la 6 iunie 2008 [CTPA/CFA(2008)30/REV1]; printr-o actualizare a Cuvântului înainte și a Prefetei care a fost adoptată de Comisia pentru afaceri fiscale la 22 iunie 2009 [CTPA/CFA(2009)51/REV1]; și printr-o actualizare a cuvântului introductiv, a prefetei, a Glosarului, a Capitolului IV-VIII și a Anexelor care au fost adoptate de Comitetul pentru afaceri fiscale la 22 iunie 2010 [CTPA/CFA(2010)47];

Având în vedere nevoia fundamentală de cooperare între administrațiile fiscale pentru a elimina obstacolele pe care dubla impunere internațională le prezintă în calea liberei circulații a bunurilor, serviciilor și capitalului între țările membre;

Având în vedere că tranzacțiile dintre întreprinderile asociate pot avea loc în condiții diferite față de cele care au loc între întreprinderi independente;

Având în vedere că prețurile unor astfel de tranzacții între întreprinderi asociate (denumite, de obicei, prețuri de transfer) ar trebui, totuși, în scopuri fiscale, să fie în conformitate cu cele care ar fi percepute între întreprinderi independente (denumite, de obicei, prețuri în condițiile principiului valorii de piață), așa cum se prevede la Articolul 9 (alineatul 1) din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE privind impozitul și capitalul;

Având în vedere că problemele legate de prețurile de transfer practicate în tranzacțiile internaționale capătă o importanță deosebită datorită volumului important al acestor tranzacții;

Având în vedere necesitatea de a obține o mai mare coerență în abordările administrațiilor fiscale, pe de o parte, și ale întreprinderilor asociate, pe de altă parte, în determinarea veniturilor și cheltuielilor unei întreprinderi care face parte dintr-un grup de întreprinderi multinaționale care ar trebui luate în considerare într-o jurisdicție.

I. RECOMANDĂ guvernelor țărilor membre:

I.1. ca atunci când revizuiesc și, dacă este necesar, ajustează prețurile de transfer între întreprinderile asociate în scopul determinării veniturilor impozabile, administrațiile lor fiscale să urmeze, îndrumările din Raportul din 1995, așa cum a fost el modificat – având în vedere integritatea raportului și interacțiunea diferitelor capitole – pentru a ajunge la prețuri de valoare de piață în tranzacțiile dintre întreprinderile asociate;

I.2. ca administrațiile fiscale să încurajeze contribuabilii să urmeze îndrumările din Raportul din 1995, astfel cum a fost modificat și, în acest scop, să facă public Raportul din 1995, astfel cum a fost modificat, în țara lor și să îl traducă, dacă este necesar, în limba (limbile) țării (țărilor) lor;

I.3. să dezvolte o cooperare suplimentară între administrațiile lor fiscale, pe bază bilaterală sau multilaterală, în chestiuni legate de prețurile de transfer.

II. INVITĂ guvernele țărilor membre:

II.1. să informeze Comitetul pentru afaceri fiscale cu privire la orice modificări aduse textului oricăror legi sau reglementări care sunt relevante pentru stabilirea prețurilor de transfer sau cu privire la introducerea de noi legi sau reglementări.

III. ÎNSĂRCINEAZĂ Comitetului pentru afaceri fiscale:

III.1. să își continue activitatea cu privire la aspectele relevante pentru prețurile de transfer și să emită completările la liniile directe menționate în Raportul din 1995, astfel cum a fost modificat;

III.2. să monitorizeze punerea în aplicare a Raportului din 1995 astfel cum a fost modificat, în cooperare cu autoritățile fiscale din țările membre și cu participarea comunității de afaceri și să recomande Consiliului să modifice și să actualizeze, dacă este necesar, Raportul din 1995 astfel cum a fost modificat, în lumina acestei monitorizări;

III.3. să raporteze periodic Consiliului cu privire la rezultatele activității sale în aceste chestiuni, împreună cu orice propuneri relevante pentru îmbunătățirea cooperării internaționale;

III.4. să își dezvolte dialogul cu țările terțe, în conformitate cu politica organizației, cu scopul de a le ajuta să se familiarizeze cu Raportul din 1995, astfel cum a fost modificat, și, după caz, să le încurajeze să se asocieze cu Raportul din 1995, astfel cum a fost modificat.

IV. DECIDE să abroge Recomandarea privind stabilirea prețurilor de transfer între întreprinderile asociate emisă la 29 mai 1979 [C(79)83(Final)].

OCDE PUBLISHING, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16
TIPĂRIT ÎN FRANȚA
(23 2010 09 1 P) ISBN 978-92-64-09033-0 - Nr. 57511 2010

Ghidul OCDE privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale

Ghidul OCDE privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale (Ghidul OCDE) oferă îndrumări cu privire la aplicarea „principiului valorii de piață”. Acest principiu reprezintă consensul internațional privind prețurile de transfer, și anume, cu privire la evaluarea, în scopuri fiscale, a tranzacțiilor transfrontaliere între întreprinderile asociate. Într-o economie globală în care întreprinderile multinaționale joacă un rol important, prețurile de transfer sunt prioritare pentru administrațiile fiscale și contribuabili deopotrivă. Guvernele trebuie să se asigure că profiturile impozabile ale întreprinderilor multinaționale nu sunt transferate în mod artificial în afara jurisdicțiilor lor și că baza de impozitare raportată de întreprinderile multinaționale în țările lor reflectă activitatea economică desfășurată. Pentru contribuabili este esențial să se limiteze riscurile dublei impuneri economice care pot rezulta dintr-un litigiu între două țări privind stabilirea unei remunerații în condițiile principiului valorii de piață pentru tranzacțiile lor transfrontaliere cu întreprinderile asociate.

Ghidul OCDE privind prețurile de transfer au fost aprobate de Consiliul OCDE în versiunea lor originală în 1995. O actualizare limitată a fost efectuată în 2009, în primul rând pentru a reflecta adoptarea, în actualizarea din 2008 a *Convenției Fiscale Model*, a unui nou alineat (5) al Articolului 25 care se ocupă de arbitraj și a modificărilor comentariului la Articolul 25 privind procedurile amiabile pentru a soluționa litigiile transfrontaliere. În ediția 2010, capitolele I-III au fost revizuite substanțial, cu noi îndrumări privind selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer pentru circumstanțele cazului, aplicarea practică a metodelor bazate pe analiza profitului (metoda tranzacțională a marjei nete și metoda împărțirii profitului) și efectuarea analizelor de comparabilitate. În plus, a fost adăugat un nou capitol IX, privind aspectele legate de prețurile de transfer ale restructurării întreprinderilor. S-au efectuat modificări de conformare în restul *Ghidului OCDE aplicabil în materie de prețuri de transfer*.

OECD publishing

