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

Publicație OCDE tradusă în limba română IULIE 2017

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

IULIE 2017

Acest document și orice hartă inclusă în prezentul nu aduc atingere statutului sau suveranității asupra oricărui teritoriu, limitelor frontierelor și granițelor internaționale și denumirii oricărui teritoriu, oraș sau zonă.

Vă rugăm să citați această publicație ca:
OCDE (2017), *Ghidul OCDE privind prețurile de transfer pentru companiile multinaționale și administrațiile fiscale 2017*

Publicat inițial de OCDE în limba engleză sub titlul: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 © OECD 2017, https://doi.org/10.1787/tpg-2017-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 discrepanțe între opera originală și traducere, doar textul lucrării originale va fi considerat valabil.

© 2017 Agenția Națională de Administrare Fiscală a României pentru această traducere.

© A.N.A.F. 2017

Puteți copia, descărca sau tipări Publicatia 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 Publicatia OCDE tradusă în limba română ca și sursă.

Prefaţă

Prezentul Ghid („Ghidul OCDE 2017”) reprezintă o revizuire a Raportului OCDE privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale (1979). Acesta a fost aprobat în versiunea originală de Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 27 iunie 1995 și de Consiliul OCDE, pentru publicare la 13 iulie 1995.

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

- Prin raportul privind activele și serviciile intangibile, 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;

- Prin raportul privind aranjamentele 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;

- Prin raportul privind liniile directoare pentru procedurile de monitorizare a Ghidului 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;

- Prin 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;

- Prin raportul privind aspectele legate de prețurile de transfer ale restructurărilor comerciale, 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 (Ghidul OCDE 2017) a fost modificat:

- 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 Prefeței, adoptate de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 22 iunie 2009 [CTPA/CFA(2009)51/REV1], probată 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 Prefței, 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].

- Prin revizuirea Secțiunii E privind regimurile de protecție din Capitolul IV și adăugarea unei alte Anexe la prezentul capitol, care include trei memorandumuri de înțelegere pentru a stabili regimuri de protecție bilaterale, adoptate de către Comitetul pentru afaceri fiscale la 26 aprilie 2013 [CTPA/CFA(2013)23] și aprobate de către Consiliu la 16 mai 2013 [C(2013)69].

- Prin revizuirea Capitolelor I, II, V-VIII prin Raportul privind acțiunile BEPS 8-10 *Alinierea rezultatelor prețurilor de transfer cu crearea de valoare* și Raportul privind acțiunea BEPS 13, *Documentația privind prețurile de transfer și Raportarea țară cu țară*, aprobat de Consiliu la 1 octombrie 2015 [C(2015)125/ADD8 și C(2015)125/ADD11].

- Printr-o revizuire a capitolului IX adoptată de Comitetul pentru afaceri fiscale la 31 decembrie 2016 [CTPA/CFA/NOE2 (2016)76] și aprobată de către Consiliu la 3 aprilie 2017 [C(2017)37].

- Printr-o actualizare a Prefeței, a Glosarului, a Capitolelor I-IV și a anexelor, adoptată de Comitetul pentru afaceri fiscale la 19 mai 2017 [CTPA/CFA/NOE2 (2017)21].

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

Cuvânt înainte 3

Prefață 15

Abrevieri și acronime 21

Glosar 23

Capitolul I: Principiul valorii de piață 33

A. Introducere 33

B. Declarația Principiului valorii de piață 35
B.1 Articolul 9 din Modelul de Convenția Fiscală al OCDE 35
B.2 Menținerea consensului internațional asupra Principiului valorii de piață 38

C. O abordare care nu se bazează pe Principiul valorii de piață : repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite 39
C.1 Contextul și descrierea abordării 39
C.2 Comparație cu Principiul valorii de piață 40
C.3 Respingerea metodelor care nu se bazează pe principiul valorii de piață. 44

D. Îndrumări pentru aplicarea Principiului valorii de piață 44
D.1. Identificarea relațiilor comerciale sau financiare 44
D.2. Recunoașterea tranzacției delimitate cu precizie 77
D.3. Pierderi 80
D.4. Efectul politicilor guvernamentale 81
D.5. Utilizarea valorilor în vamă 83
D.6. Economii la locație și alte caracteristici ale pieței locale 84
D.7. Colectivul de angajați 88
D.8. Sinergiile într-un grup de întreprinderi multinaționale 89

Capitolul II: Metode de stabilire a prețurilor de transfer 96

Partea I: Selectarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer 96

A. Selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în funcție de circumstanțele cazului 96

B. Utilizarea mai multor metode..... 99

Partea II: Metode tradiționale bazate pe analiza tranzacției 100

A. Introducere 100

B. Metoda prețului comparabil necontrolat 100
B.1 Generalități 100
B.2 Exemple de aplicare a metodei prețului comparabil necontrolat 103

C. Metoda prețului de revânzare 104
C.1 Generalități 104
C.2 Exemple de aplicare a metodei prețului de revânzare 109

D. Metoda cost-plus 110
D.1 Generalități 110
D.2 Exemple de aplicare a metodei cost-plus 114

Partea III: Metode profitului tranzacțional..... 116

A. Introducere 116

B. Metoda marjei nete.....116
B.1 Generalități 116
B.2 Puncte forte și puncte slabe 117
B.3 Îndrumări pentru aplicare 119
B.4 Exemple de aplicare a metodei marjei nete 131

C. Metoda împărțirii profitului 132
C.1 Generalități 132
C.2 Puncte forte și puncte slabe 132
C.3 Îndrumări pentru aplicare 134

D. Concluzii privind metodele bazate pe analiza profitului..... 144

Capitolul III: Analiza de comparabilitate 146

A. Efectuarea unei analize de comparabilitate 146
A.1 Procesul tipic 147
A.2 Analiza ansamblului circumstanțelor contribuabilului 148
A.3 Revizuirea tranzacției controlate și alegerea părții testate 148
A.4 Tranzacții necontrolate comparabile 154
A.5 Selectarea sau respingerea potențialelor comparabile. 158
A.6 Ajustări de comparabilitate 160
A.7 Intervalul valorii de piață 162

B. Cadrul temporal și comparabilitatea 165
B.1 Momentul originii 165
B.2 Calendarul colectării 166
B.3 Evaluare extrem de incertă la început și evenimente imprevizibile 166
B.4 Date din exercițiile ulterioare anului în care a fost efectuată tranzacția 167
B.5 Date pe mai mulți ani 167

C. Aspecte legate de conformitate 168

Capitolul IV: Proceduri administrative pentru evitarea și soluționarea litigiilor privind prețurile de transfer 170

A. Introducere 170

B. Practici de respectare a prețurilor de transfer 171
B.1 Practici de verificare 172
B.2 Sarcina probei 173
B.3 Penalități 175

C. Ajustări corespondente și procedura amiabilă: Articolele 9 și 25 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE 179
C.1 Procedura amiabilă 179
C.2 Ajustări corespondente : Articolul 9 alineatul 2 181
C.3 Preocupări legate de proceduri 183
C.4 Orientări, demersuri și măsuri adoptate pentru a aborda preocupările ridicate de procedura amiabilă 185
C.5 Ajustări secundare 195

D. Controale fiscale simultane 198
D.1 Definiție și context 198
D.2 Temeiul juridic al controalelor fiscale simultane 199

D.3 Controale fiscale simultane și stabilirea prețurilor de transfer 200
D.4 Recomandări cu privire la utilizarea controalelor fiscale simultane 202

E. Regimuri de protecție.....203
E.1 Introducere 203
E.2 Definiția și conceptul de regimuri de protecție 204
E.3 Avantajele regimurilor de protecție 205
E.4 Probleme ridicate de utilizarea regimurilor de protecție 207
E.5 Recomandări privind utilizarea regimurilor de protecție 212

F. Acorduri de preț în avans..... 213
F.1 Definiția și conceptul de acorduri de preț în avans 213
F.2 Abordări posibile pentru normele juridice și administrative care reglementează acordurile de preț în avans 218
F.3 Avantajele acordurilor de preț în avans (APA) 220
F.4 Dezavantaje legate de acordurile de preț în avans(APA) 221
F.5 Recomandări 225

G. Arbitraj 226

Capitolul V: Documentație..... 229

A. Introducere 229

B. Obiectivele obligaților privind documentația prețurilor de transfer...230
B.1. Evaluarea de către contribuabil a conformării sale cu Principiul valorii de piață 231
B.2. Evaluarea riscurilor care decurg din prețul de transfer..... 231
B.3. Auditul prețurilor de transfer.....232

C. O abordare pe trei niveluri a documentației prețurilor de transfer 233
C.1. Dosarul principal..... 234
C.2. Dosarul local 235
C.3. Raport țară cu țară 235

D. Conformare 236
D.1. Documentarea simultană..... 236
D.2. Calendarul 236
D.3. Materialitate 237
D.4. Arhivarea documentelor. 239
D.5. Frecvența actualizării documentației..... 238

D.6. Limba 239

D.7. Sancțiuni..... 239
D.8. Confidențialitatea 240
D.9. Alte aspecte 241

E. Implementarea..... 241
E.1. Dosarul principal și dosarul local 242
E.2. Raportul țară cu țară 242

Capitolul VI: Considerente speciale cu privire la imobilizările necorporale 247

A. Identificarea imobilizărilor necorporale..... 249
A.1. Generalități 249
A.2. Relevanța acestui capitol în alte scopuri fiscale 251
A.3. Categorii de imobilizări necorporale 252
A.4. Exemple ilustrative..... 253

B. Dreptul de proprietate asupra imobilizărilor necorporale și a tranzacțiilor care implică dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale 258
B.1. Dreptul de proprietate asupra imobilizărilor necorporale și clauze contractuale referitoare la imobilizările necorporale.....261
B.2. Funcții, active și riscuri care decurg din imobilizările necorporale 265
B.3. Identificarea și stabilirea prețurilor și a altor condiții în tranzacțiile controlate 276
B.4. Aplicarea principiilor enunțate anterior în scenarii specifice..... 276

C. Tranzacții care implică utilizarea sau transferul imobilizărilor necorporale.....280
C.1. Tranzacții care implică transferul imobilizărilor necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale 281
C.2. Tranzacții care implică utilizarea imobilizărilor necorporale în legătură cu vânzările de bunuri sau prestările de servicii..... 285

D. Îndrumări suplimentare pentru determinarea condițiilor valorii de piață în cazul tranzacțiilor care implică imobilizări necorporale..... 284
D.1. Principii generale aplicabile în tranzacții care implică imobilizări necorporale 285

D.2. Îndrumări suplimentare privind transferurile de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale 286
D.3. Prețuri în condiții de valoare de piață pentru tranzacțiile care implică imobilizări necorporale pentru care evaluarea este extrem de incertă la momentul tranzacției..... 310
D.4. Imobilizări necorporale greu de evaluat (HTVI)..... 312
D.5. Îndrumări suplimentare pentru tranzacțiile care implică utilizarea imobilizărilor necorporale în legătură cu vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii 317

Capitolul VII: Considerente speciale pentru serviciile intragrup 322

A. Introducere 322

B. Aspecte principale..... 323
B.1. Identificarea prestării serviciilor intragrup..... 323
B.2. Determinarea remunerației în condiții de valoare de piață..... 328

C. Unele exemple de servicii intragrup 334

D. Servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută 335
D.1. Definiția serviciilor intragrup cu valoare adăugată scăzută..... 336
D.2. Determinarea simplificată a onorariilor în condiții de valoare de piață pentru servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută..... 340
D.3. Documentație și raportare 345
D.4. Perceperea impozitului reținut la sursă pe taxe pentru prestarea serviciilor intragrup cu valoare adăugată scăzută..... 346

Capitolul VIII: Acorduri de contribuție la costuri..... 348

A. Introducere 348

B. Conceptul de aranjament de contribuție la costuri (ACC) 348
B.1. Generalități..... 348
B.2. Relația cu alte capitole 351
B.3. Tipuri de ACC..... 352

C. Aplicarea Principiului valorii de piață 353
C.1. Generalități..... 353
C.2. Determinarea participanților..... 354
C.3. Beneficiile ce se așteaptă să decurgă din ACC 356
C.4. Valoarea contribuției fiecărui participant..... 358
C.5. Plăți de echilibrare..... 361

C.6. Delimitarea exactă a tranzacției reale 359
C.7. Tratamentul fiscal al contribuțiilor și al plăților de echilibrare ... 363

D. Aderarea la, retragerea din sau rezilierea unui ACC 364

E. Recomandări pentru structurarea și documentarea unui ACC 365

Capitolul IX: Aspecte privind prețurile de transfer în restructurarea întreprinderilor 368

A. Domeniu de aplicare 368
A.1 Restructurarea întreprinderilor sub incidența prezentului capitol 368
A.2 Aspecte care intră sub incidența prezentului capitol 369

B. Aplicarea Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE și prezentul Ghid pentru restructurarea întreprinderilor: cadrul teoretic 371

Partea I: Remunerația în condiții de valoare de piață pentru restructurarea propriu-zisă..... 372

A. Introducere 372

B. Înțelegerea restructurării propriu-zise 373
B.1 Delimitarea precisă a tranzacțiilor acoperite de restructurare a întreprinderi: funcții, active și riscuri înainte și după restructurare..... 373
B.2 Înțelegerea motivațiilor comerciale ale restructurării și aprecierea avantajelor așteptate, inclusiv rolul sinergiilor 378
B.3 Alte opțiuni disponibile în mod realist părților 379
B.4 Documentația privind prețurile de transfer în cazul restructurării întreprinderilor 380
C. Recunoașterea tranzacțiilor clar definite care alcătuiesc restructurarea întreprinderii 381

D. Realocarea potențialului de profit ca urmare a restructurării întreprinderii 383
D.1 Potențialul de profit.....383
D.2 Realocarea riscurilor și a potențialului de profit 384

E. Transferul unui element de valoare..... 387
E.1 Imobilizări corporale 387
E.2 Imobilizări necorporale 389

E.3 Transferul activității (continuitatea activității) 394
E.4 Externalizare..... 396

F. Despăgubirea entității restructurate pentru rezilierea sau renegocierea substanțială a acordurilor existente 397

F.1 Dacă dreptul comercial prevede pentru entitatea restructurată dreptul la despăgubire cu privire la elementele factuale delimitate cu precizie în cazul examinat 399
F.2 Dacă termenii acordului, delimitați cu precizie și existența sau absența unei clauze de despăgubire sau altor dispoziții similare (și, acolo unde este cazul, termenii clauzei respective) sunt conformi cu Principiul valorii de piață 400
F.3 Care parte trebuie să suporte în cele din urmă costurile corespunzătoare despăgubirii părții afectată de rezilierea sau renegocierea acordului 404

Partea II: Remunerarea tranzacțiilor controlate post-restructurare..... 406

A. Restructurarea întreprinderilor versus „structurare” 406
A.1 Principiu general: nu există nicio aplicare diferită a Principiul valorii de piață 406
A.2 Posibile diferențe factuale între situațiile care rezultă într-o restructurare și situațiile care au fost structurate ca atare de la început 407
B. Aplicarea la situațiile de restructurare a întreprinderilor: selectarea și aplicarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer pentru tranzacțiile controlate post-restructurare 409

C. Relația dintre remunerația pentru restructurare și remunerația post-restructurare 411

D. Compararea situațiilor pre- și post-restructurare..... 412

E. Economii cu sediul..... 416

Lista anexelor 418

Anexă la Ghidul OCDE privind prețurile de transfer: Ghid pentru procedurile de monitorizare a Ghidului OCDE privind prețurile de transfer și implicarea comunității de afaceri..... 418

Anexa I la Capitolul II: Senzitivitatea indicatorilor de profit brut și net ... 425

Anexa II la Capitolul II: Exemplu care ilustrează aplicarea metodei împărțirii profitului net 431

Anexa III la Capitolul II: Ilustrarea diferitelor determinări ale profiturilor atunci când se aplică metoda împărțirii profitului 437

Anexa la Capitolul III: Exemplu de ajustare a capitalului de lucru 443

Anexa I la Capitolul IV: Exemple de memorandumuri de înțelegere pentru autoritățile competente pentru a stabili regimuri de siguranță bilaterale..... 449

Anexa II la Capitolul IV: Principii pentru încheierea acordurilor prealabile în materie de preț în cadrul procedurii amiabile (MAP APA) 471

Anexa I la Capitolul V: Documentația prețurilor de transfer – Dosarul principal 502

Anexa II la Capitolul V: Documentația prețurilor de transfer – Dosarul local 505

Anexa III la Capitolul V: Documentația prețurilor de transfer – Raportul țară cu țară 509

Anexa IV la Capitolul V: Mecanismul de punere în aplicare a Raportului țară cu țară 521

Anexa la Capitolul VI: Exemple pentru a ilustra îndrumările privind imobilizările necorporale..... 565

Anexa la Capitolul VIII: Exemple pentru a ilustra îndrumările privind aranjamentele de contribuție la costuri (ACC) 597

Anexă: Recomandarea Consiliului privind stabilirea prețurilor de transfer între întreprinderile asociate [C(95)126/Final, cu modificările ulterioare]. 605

14 - Cuprins

Prefață

1. Rolul întreprinderilor multinaționale (IMN) în comerțul mondial a continuat să crească vertiginos de la adoptarea prezentului Ghid în 1995. Acest lucru reflectă, în parte, integrarea sporită a economiilor naționale și progresul tehnologic, în special în domeniul comunicațiilor. Creșterea numărului de întreprinderi multinaționale creează probleme fiscale din ce în ce mai complexe atât pentru administrațiile fiscale cât și pentru întreprinderile multinaționale în sine, deoarece legislația fiscală distinctă a fiecărei țări cu privire la impozitarea întreprinderilor multinaționale nu poate fi privită în mod izolat, ci trebuie tratată 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 povară 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 depind de faptul dacă țara utilizează un sistem de impozitare 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 din venituri, inclusiv veniturile din surse din afara țării respective, ale oricărei persoane (inclusiv persoane juridice, cum ar fi corporațiile) care este considerată rezidentă în acea jurisdicție. 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 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 condiții de valoare 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 al OCDE privind venitul și capitalul* (Modelul de Convenție Fiscală al 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 prețurilor de transfer la valoarea de piață în scopuri fiscale. Prețurile de transfer sunt prețurile la care o întreprindere transferă bunuri corporale și imobilizări necorporale sau oferă servicii întreprinderilor asociate. În sensul prezentului Ghid OCDE 2017, o „întreprindere asociată" este o întreprindere care îndeplinește condițiile prevăzute la Articolul 9 alineatele (1a) și (1b) din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE. În aceste condiții, două întreprinderi sunt asociate dacă una dintre ele 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 acest Ghid OCDE 2017 apar, de asemenea, în tratamentul 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 *Modelul de Convenția Fiscală al Raportului OCDE: atribuirea veniturilor către sediile permanente* (1994). Unele discuții relevante pot fi găsite și în Raportul OCDE privind *evitarea și evaziunea fiscală internațională* (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 întreprinderilor asociate 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, 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 o schimbare corespunzătoare într-o altă jurisdicție este adecvată. 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 constituie 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”). O listă a modificărilor aduse prezentului Ghid este inclusă în Cuvânt înainte.

14. Prezentul Ghid se bazează, de asemenea, pe discuția purtată de OCDE cu privire la reglementările propuse privind 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 scris acest raport a fost foarte diferit de cel în care a fost redactat prezentul Ghid, domeniul său de aplicare a fost mult mai limitat și a abordat în mod specific reglementările propuse de Statele Unite.

15. Țările membre ale OCDE continuă să aprobe Principiul valorii de piață , așa cum este prevăzut în Modelul de Convenție Fiscală al OCDE (și în convențiile bilaterale care obligă din punct de vedere juridic partenerii tratatului în acest sens) și în Raportul din 1979. Aceste Linii directoare se concentrează pe aplicarea Principiului valorii de piață pentru a evalua prețurile de transfer ale întreprinderilor asociate. Liniile directoare sunt menite să ajute administrațiile fiscale (atât din țările membre ale OCDE, cât și din țările terțe) și întreprinderile multinaționale prin indicarea modalităților de a găsi soluții reciproc satisfăcătoare pentru cazurile de stabilire a prețurilor de transfer, reducând astfel la minimum conflictele dintre administrațiile fiscale și dintre administrațiile fiscale și întreprinderile

multinaționale și evitând litigiile costisitoare. Liniile directoare analizează metodele prin care se poate evalua dacă termenii și condițiile relațiilor comerciale și financiare din cadrul unei întreprinderi multinaționale îndeplinesc Principiul valorii de piață și discută aplicarea practică a acestor metode. Acestea includ, de asemenea, o discuție despre metoda de repartizare globală după o formulă prestabilită.

16. Țările membre OCDE sunt încurajate să urmeze aceste Linii directoare în practicile lor naționale de stabilire a prețurilor de transfer, iar contribuabilii sunt încurajați să urmeze aceste Linii directoare 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. Acest Ghid OCDE 2017 este, de asemenea, destinat, 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 al 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 ar fi fost în condiții de valoare 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 bazată pe cooperare în soluționarea procedurilor amiabile.

18. În încercarea de a obține echilibrul între interesele contribuabililor și cele ale administrațiilor fiscale în mod echitabil pentru toate părțile, 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 alocarea sarcinii probei. În majoritatea jurisdicțiilor, sarcina probei (obligația de a face dovada) îi revine administrației fiscale, ceea ce poate impune administrației fiscale să producă elemente de probă *prima facie* care să arate că stabilirea prețurilor de către contribuabil este incompatibilă cu Principiul valorii de piață . Cu toate acestea, trebuie remarcat faptul că, chiar și într-un astfel de caz, o administrație fiscală ar putea obliga în mod rezonabil contribuabilul să prezinte elementele sale de probă pentru a permite administrației fiscale să efectueze examinarea tranzacțiilor controlate. În alte jurisdicții contribuabilul poate suporta sarcina probei în anumite privințe. Unele țări membre ale OCDE consideră că Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE stabilește norme privind sarcina probei în cazuri de prețuri de transfer care prevalează asupra oricăror 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 sarcina probei, se va realiza o evaluare a corectitudinii alocării sarcinii probei având în vedere celelalte caracteristici ale sistemului fiscal al jurisdicției care au un impact asupra administrării generale a regulilor privind prețurile de transfer, inclusiv soluționarea litigiilor. Aceste caracteristici includ sancțiuni, practici de examinare, procese de contestații administrative, reguli privind plata dobânzilor în ceea ce privește evaluările fiscale și rambursările, dacă deficiențele fiscale propuse trebuie plătite înainte de a contesta o ajutare, a termenului de prescripție și a măsurii în care normele sunt făcute cunoscute în avans. Ar fi inadecvat să ne bazăm pe oricare dintre aceste caracteristici, inclusiv pe sarcina probei, pentru a face afirmații nefondate cu privire la prețurile de transfer. Unele dintre aceste aspecte sunt discutate în continuare în Capitolul IV.

19. Prezentul Ghid OCDE 2017 se concentrează asupra principalelor probleme de principiu care apar în 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. În 2013, îndrumările privind regimurile de protecție (*safe harbours*) au fost, de asemenea, revizuite pentru a recunoaște că regimurile de protecție proiectate în mod corespunzător pot contribui la simplificarea sarcinii de conformare și pot oferi contribuabililor o mai mare certitudine. În cele din urmă, în 2016, aceste Linii directoare au fost revizuite în mod substanțial pentru a reflecta clarificările și revizuirile convenite în rapoartele BEPS din 2015 privind Acțiunile 8-10 *Alinierea prețurilor de transfer calculate la crearea de valoare* și privind Acțiunea 13, *Documentația prețurilor de transfer și Raportul țară cu țară*. Lucrările viitoare vor aborda aspecte precum aplicarea metodei împărțirii profitului, aspectele prețurilor de transfer în tranzacțiile financiare și serviciile intragrup. Comitetul intenționează să efectueze revizuiri periodice ale experiențelor țărilor membre ale OCDE și ale țărilor terțe selectate în ceea ce privește aplicarea Principiului valorii de piață cu scopul de a identifica domeniile în care lucrările suplimentare ar putea fi necesare.

Abrevieri și acronime

APA	Acorduri de preț în avans
ACC	Acorduri de contribuție la costuri
BEPS	Eroziunea bazei de impozitare și de transfer al profiturilor
CbC	Țară cu țară
CFC	Întreprindere străină controlată
CUP	Preț comparabil necontrolat
DTC	Convenția privind evitarea dublei impuneri
G20	Grupul celor 20
HTVI	Imobilizări necorporale greu de evaluat
MAP	Procedura amiabilă
MAP APA	Acord de stabilire a prețurilor în avans în conformitate cu procedura amiabilă
IMN	Întreprindere multinațională
MOU	Memorandum de înțelegere
OCDE	Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică
Raportul privind Acțiunea 14 din Planul BEPS	Raportul BEPS 2015 privind Acțiunea 14 *Eficientizarea mecanismelor de rezolvare a disputelor*
R&D	Cercetare și Dezvoltare
TIEA	Acorduri privind schimbul de informații în domeniul fiscal
TNMM	Metoda marjei nete

Glosar

Acord de preț în avans („APA”)

Un acord care stabilește, înaintea realizărilor tranzacțiilor controlate, o serie de criterii adecvate (de exemplu, metodă, comparabile şi ajustările adecvate la acestea, ipoteze principale 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 convenit de țările membre OCDE trebuie utilizat pentru determinarea prețurilor de transfer în scopuri fiscale. Acesta este prevăzut la Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE, după cum 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 valorii de piață

Un interval de valori acceptat pentru a stabili dacă condițiile unei tranzacții controlate sunt concurențiale și provin 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 al OCDE în ceea ce privește cealaltă întreprindere.

Plata de echilibrare

O plată, în mod normal de la unul sau mai mulți participanți la altul, pentru ajustarea cotelor proporționale de contribuții ale participanților, care mărește valoarea contribuțiilor plătitorului și scade valoarea contribuțiilor beneficiarului cu valoarea plății.

Contribuție participativă

O plată efectuată de o întreprindere recent intrată într-un ACC deja activ pentru obținerea unui interes în orice rezultate ale activității ACC anterioare.

Plată de preluare

Remunerația pe care un participant care se retrage dintr-un ACC deja activ o poate primi de la participanții rămași pentru un transfer efectiv al intereselor sale în rezultatele activităților ACC anterioare.

Analiza de comparabilitate

O comparație a unei tranzacții controlate cu una sau mai multe tranzacții necontrolate. Tranzacțiile controlate și 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 comparabilă necontrolată

O tranzacție comparabilă necontrolată 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 pentru activele sau serviciile transferate într-o tranzacție controlată cu prețul perceput pentru proprietatea sau serviciile transferate într-o tranzacție necontrolată comparabilă 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 de valoare 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.

Aranjament de contribuție la costuri (ACC)

Un ACC reprezintă un acord contractual între societățile comerciale pentru a împărți contribuțiile și riscurile implicate în dezvoltarea, producția sau obținerea în comun a imobilizărilor necorporale, a imobilizărilor corporale sau a serviciilor, înțelegându-se că se așteaptă ca astfel de imobilizări necorporale, imobilizări corporale sau servicii să creeze beneficii pentru întreprinderile individuale ale fiecăruia dintre participanți.

Marja de profit cost-plus

Marja 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 stabilire a prețurilor de transfer care utilizează costurile suportate de furnizorul de bunuri (sau servicii) într-o tranzacție controlată. La acest cost vine în completare Marja de profit cost-plus adecvată, pentru a obține un profit adecvat în lumina funcțiilor îndeplinite (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) 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 condiții de valoare de piață al tranzacției controlate inițiale.

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 cuvenite 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 facturării indirecte

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 din cadrul grupului, care este echilibrat în mod deliberat într-o anumită măsură de beneficiile diferite primite la schimb de la întreprinderea respectivă.

Imobilizări necorporale aferente activității de marketing

O imobilizare necorporală (în sensul alineatului 6.6) aferentă activității de marketing care contribuie la exploatarea comercială a unui produs sau serviciu și/sau are o valoare promoțională importantă pentru produsul în cauză. În funcție de context, imobilizările necorporale aferente activității de marketing pot include, de exemplu, mărci, denumiri comerciale, liste de clienți, relații cu clienții și date proprietare de piață și clienți care sunt utilizate sau ajută la comercializarea și vânzarea de bunuri sau servicii către clienți.

Grup de întreprinderi multinaționale (Grup IMN)

Un grup de întreprinderi asociate cu puncte de lucru 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 al 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 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 le agregăm în conformitate cu principiile capitolului III) și apoi împarte aceste profituri între întreprinderile asociate pe baza unei baze valabile din punct de vedere economic care aproximează împărțirea profiturilor care ar fi fost anticipată și reflectată într-un acord încheiat în condiții de valoare 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 funcționare și, având în vedere funcțiile îndeplinite (luând în considerare 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 un profit suficient pentru a-i oferi o rentabilitate de bază adecvată tipului de tranzacții în care este angajat. În mod obișnuit, această rentabilitate de bază ar fi determinată prin referire la rentabilitatea pieței obținută pentru tipuri similare de tranzacții de către întreprinderi independente. Astfel, rentabilitatea de bază nu ar reprezenta, în general, rentabilitatea care ar fi generată de orice active unice și valoroase deținute de participanți. În a doua etapă, orice profit (pierdere) net (ă) rămas (ă) după divizarea primei etape va fi alocat (ă) între părți pe baza unei

analize a faptelor și circumstanțelor care ar putea indica modul în care această valoare reziduală ar fi fost împărțită între întreprinderi independente.

Ajustarea secundară

O ajustare care rezultă din impunerea impozitului în cazul unei tranzacții secundare.

Tranzacție secundară

O tranzacție reconstituită pe care unele țări o vor afirma în temeiul legislației lor interne după ce au propus o ajustare primară pentru a face alocarea efectivă a profiturilor în concordanță cu ajustarea primară. Tranzacțiile secundare pot lua forma dividendelor reconstituite, a aporturilor reconstituite de capital sau a împrumuturilor reconstituite.

Activitatea acționarilor

O activitate care este efectuată de un membru al unui grup multinațional întreprinderi (de obicei, societatea-mamă sau un holding regional) numai din cauza participării sale la unul sau mai mulți membri ai grupului, și anume, 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, înseamnă 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 bazate pe analiza tranzacției

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

Metoda marjei nete

O metodă bazată pe analiza 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 Capitolului III).

Metoda bazată pe analiza profitului

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

Tranzacții necontrolate

Tranzacții între întreprinderi care sunt întreprinderi independente una în raport cu cealaltă.

CAPITOLUL I

Principiul valorii de piață

A. Introducere

1.1 Acest capitol oferă o discuție de fond a Principiului valorii de piață care reprezintă standardul internațional de stabilire a prețurilor de transfer pe care țările membre OCDE au convenit că trebuie să fie utilizat în scopuri fiscale de către grupurile de întreprinderi multinaționale și administrațiile fiscale. Capitolul discută Principiul valorii de piață , reafirmă statutul său de standard internațional și stabilește orientări pentru aplicarea 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 forțele pieței. Atunci când întreprinderile asociate tranzacționează între ele, este posibil ca relațiile lor comerciale și financiare să nu fie afectate în mod direct de forțele pieței externe în același mod, deși întreprinderile asociate încearcă adesea să reproducă dinamica forțelor pieței în tranzacțiile dintre ele, așa cum s-a discutat 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 să se determine cu exactitate un preț de piață în absența forțelor 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 forțele 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 de întreprinderi multinaționale. Un grup de întreprinderi multinaționale cotat 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 de întreprinderi multinaționale.

1.5 Nu trebuie presupus că condițiile stabilite 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 ar reduce 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 dificilă nu sunt suficiente pentru a stabili că tranzacțiile sunt efectuate în condiții de valoare de piață.

B. Declarația 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:

> [În cazul în care] se creează sau se impun condiții între cele două întreprinderi [asociate] în relațiile comerciale sau financiare pe care le au acestea, 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 urmează abordarea de a trata membrii unui grup de întreprinderi multinaționale ca entități separate, mai degrabă decât ca părți inseparabile ale unei singure afaceri unificate. Deoarece abordarea entității separate tratează membrii unui grup de întreprinderi multinaționale ca și cum ar fi entități independente, atenția se concentrează asupra naturii tranzacțiilor dintre acei membri și asupra înțelegerii dacă termenii și condițiile acestor tranzacții diferă de cei care ar fi obținuți 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 analiza de 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, povara pe care o creează pentru contribuabili și administrațiile fiscale. Alineatul (1) din Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE stă la baza analizelor de comparabilitate, deoarece introduce necesitatea:

- Unei comparații între condițiile (inclusiv prețurile, dar nu numai prețurile) create sau impuse între întreprinderile asociate și cele care ar fi create între întreprinderi independente, pentru a determina

dacă o revizuire a evidentelor contabile în scopul calculării obligațiilor fiscale ale întreprinderilor asociate este autorizată în temeiul Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE (a se vedea alineatul 2 din comentariul la Articolul 9) și

- Unei determinări a profiturilor care s-ar fi acumulat în condiții de valoare de piață, pentru a determina cuantumul oricărei revizuiri a evidentelor 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 egală 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 implică cumpărarea și vânzarea de mărfuri și împrumutul de bani în care un preț în condiții de valoare de piață poate fi găsit cu ușurință într-o tranzacție comparabilă efectuată de întreprinderi independente comparabile în circumstanțe comparabile. Există, de asemenea, 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 foarte specializate, de active necorporale unice și/sau de furnizarea de servicii specializate. Există soluții pentru a trata astfel de cazuri dificile, inclusiv utilizarea metodei tranzacționale de împărțire a profitului descrisă în Capitolul II, Partea III din prezentul Ghid OCDE 2017 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

opțiunilor posibile la 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 nu există nicio dovadă 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 povară administrativă atât pentru contribuabil, cât și pentru administrațiile fiscale de a evalua numeroase tranzacții transfrontaliere și tipuri semnificative 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 dezbaterea aspectelor legate de cadrul temporal și conformitate 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 ar putea 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 și variate tranzacții. Un astfel de demers devine, de obicei, mai dificil 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, acest principiu poate necesita o cantitate substanțială 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 sa geografică

sau de cea a părților de la care ar putea fi necesar să fie obținute. În plus, este posibil să nu se poată obține 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 condiții de valoare de piață pe baza unor informații de încredere. Ar trebui, de asemenea, reamintit în acest moment că prețurile de transfer nu sunt o știință exactă, însă necesită exercitarea raționamentului atât din partea administrației fiscale, cât și a contribuabilului.

B.2 Menținerea consensului internațional asupra Principiului valorii de piață

1.14 Recunoscând considerentele 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 bunuri (cum ar fi mărfuri, 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, niveluri adecvate 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 încercată de unele administrații fiscale locale.

1.17 Repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite alocă profiturile globale ale unui grup de întreprinderi multinaționale pe bază consolidată între întreprinderile asociate din diferite țări pe baza unei formule predeterminate și mecaniciste. Există trei componente esențiale pentru aplicarea repartizării globale pe baza unei formule: determinarea unității care urmează să fie impozitată, și anume, care dintre filialele și sucursalele unui grup de întreprinderi multinaționale 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 ale profitului discutate în Partea a III-a a Capitolului II. Repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite utilizează o formulă predeterminată pentru toți contribuabilii prin care li se alocă profitul, în timp ce metodele tranzacționale de profit compară, de la caz la caz, profiturile uneia sau mai multor întreprinderi asociate cu acel profit pe care întreprinderile independente comparabile ar fi încercat să îl obțină în circumstanțe 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 de întreprinderi multinaționale, după o analiză atentă a faptelor și circumstanțelor specifice, cum ar fi cele care ar putea fi utilizate într-o procedură de acord amiabil, un acord de preț în avans sau o altă determinare bilaterală sau multilaterală. O astfel de formulă derivă din faptele și circumstanțele particulare ale contribuabilului 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 sunt de părere că ar oferi o mai mare comoditate și certitudine administrativă pentru contribuabili. Acești susținători opinează, de asemenea, că repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite este mai adecvată cu realitatea economică. Aceștia susțin că un grup de întreprinderi multinaționale 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 inadecvată pentru grupurile foarte integrate, deoarece este dificil să se determine ce contribuție aduce fiecare întreprindere asociată la profitul general al grupului de întreprinderi multinaționale.

1.20 În afară de aceste argumente, susținătorii cred 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 substanțiale 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 de întreprinderi multinaționale, 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. Este departe de a fi clar că țările 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, tot ar exista dezacorduri deoarece fiecare țară ar putea dori să sublinieze sau să includă diferite elemente în formulă pe baza activităților sau a factorilor care predomină în jurisdicția sa. Fiecare

țară ar avea un stimulent puternic pentru a elabora formule sau valori ale formulelor 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 de întreprinderi multinaționale 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, întreprinderile 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, circumstanțele specifice ale întreprinderilor individuale și alocarea proprie a resurselor de către conducere, producând astfel o alocare a profiturilor care nu poate avea o relație solidă cu elementele concrete din tranzacție. 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 între membrii grupului de întreprinderi multinaționale. O astfel de abordare ar putea aloca profituri unei entități care ar fi suporta pierderi dacă ar fi fost o întreprindere independentă.

1.26 O altă problemă a repartizării globale pe baza unei formule prestabilite se referă la fluctuațiile cursului valutar. Deși fluctuațiile 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 evidenta contabilă, 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, fluctuația 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 prezenta, de fapt, costuri de conformare și cerințe de date intolerabile, deoarece ar trebui colectate informații despre întregul grup de întreprinderi multinaționale și prezentate în fiecare jurisdicție pe baza monedei și a legislației contabile și fiscale din respectiva jurisdicție. Astfel, documentația și cerințele de conformare privind aplicarea repartizării globale pe baza unei formule prestabilite ar fi, în general, mai împovărătoare decât abordarea pe entități 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 de întreprinderi multinaționale. 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 în cadrul repartizării globale pe baza unei formule prestabilite nu au fost prezentate soluții credibile.

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, ca o chestiune practică, să recunoască diferențe geografice importante, eficiențe separate ale întreprinderii și alți factori specifici unei întreprinderi sau unui subgrup din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale 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 pierderi. Repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite nu este suficient de flexibilă încât să țină 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 ridică întrebări cu privire la relevanța impozitelor reținute la sursă, asupra plăților transfrontaliere între membrii grupului și implică o respingere a unei serii de reguli încorporate în convențiile 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, aceasta 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 pe baza întregului grup de întreprinderi multinaționale. Acest exercițiu ar fi un angajament serios pentru o administrație fiscală unică având în vedere dimensiunea și amploarea operațiunilor grupurilor de întreprinderi multinaționale majore și informațiile care ar fi necesare. Grupul de întreprinderi multinaționale ar fi, de asemenea, obligat, în orice caz, să păstreze o contabilitate separată pentru societățile care nu sunt membre ale grupului de întreprinderi multinaționale în scopuri fiscale 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 condiții de valoare 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 condiții de valoare 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. Identificarea relațiilor comerciale sau financiare

1.33 Astfel cum prevede alineatul 1.6, „analiza de comparabilitate" este plasată în centrul aplicării Principiului valorii de piață . Aplicarea Principiului valorii de piață se bazează pe o comparație între condițiile unei tranzacții controlate și cele care ar fi fost aplicate dacă părțile ar fi fost independente și ar fi întreprins o tranzacție comparabilă în circumstanțe comparabile. Această analiză comportă două aspecte cheie: primul aspect constă în identificarea relațiilor comerciale sau financiare dintre întreprinderile asociate și a condițiilor și circumstanțelor relevante din punct de vedere economic aferente acestor relații, astfel încât tranzacția controlată să fie delimitată cu exactitate; al doilea aspect constă în compararea condițiilor și circumstanțelor relevante din punct de vedere economic ale tranzacției controlate, astfel cum sunt delimitate cu exactitate cu condițiile și circumstanțele relevante din punct de vedere economic ale tranzacțiilor comparabile dintre întreprinderile independente. Această secțiune a Capitolului I oferă îndrumări cu privire la identificarea relațiilor comerciale sau financiare dintre întreprinderile asociate și la delimitarea cu exactitate a tranzacției controlate. Acest prim aspect al analizei se distinge de cel de-al doilea, care constă în evaluarea prețului tranzacției controlate în conformitate cu Principiul valorii de piață . Capitolele II și III oferă îndrumări cu privire la al doilea aspect al analizei. Informațiile despre tranzacția controlată care urmează principiile din această secțiune sunt deosebit de relevante pentru cea de-a doua și a treia etapă a procesului tipic al unei analize de comparabilitate, prezentată la alineatul 3.4.

1.34 Procesul tipic de identificare a relațiilor comerciale sau financiare dintre întreprinderile asociate și condițiile și circumstanțele relevante din punct de vedere economic aferente acestor relații necesită o înțelegere amplă a sectorului industrial în care operează grupul multinațional de întreprinderi (de exemplu, industria minieră, farmaceutică, a produselor de lux) și a factorilor care afectează performanțele unei întreprinderi prezente în sectorul respectiv. Înțelegerea derivă dintr-o prezentare generală a grupului de întreprinderi multinaționale vizat care prezintă modul în care grupul de întreprinderi multinaționale răspunde la factorii care afectează performanța

în sector, inclusiv strategiile sale comerciale, piețele sale de desfacere, produsele sale, lanțul său de aprovizionare și funcțiile cheie îndeplinite, activele corporale utilizate și riscurile majore asumate. Este probabil ca aceste informații să fie incluse ca parte a dosarului principal, așa cum este descris în Capitolul V, în sprijinul analizei unui contribuabil cu privire la prețurile sale de transfer și oferă un context util în care pot fi luate în considerare relațiile comerciale sau financiare dintre membrii grupului de întreprinderi multinaționale.

1.35 Procesul se restrânge apoi pentru a identifica modul în care funcționează fiecare întreprindere multinațională din cadrul acelui grup de întreprinderi multinaționale și oferă o analiză a rolului fiecărui membru al grupului de întreprinderi multinaționale (de exemplu, societate de producție, societate de distribuție) și identifică relațiile sale comerciale sau financiare cu întreprinderile asociate, așa cum sunt exprimate în tranzacțiile dintre acestea. Delimitarea exactă a tranzacției sau tranzacțiilor efective între întreprinderile asociate necesită analiza caracteristicilor relevante din punct de vedere economic ale tranzacției. Aceste caracteristici relevante din punct de vedere economic constau în condițiile tranzacției și circumstanțele relevante din punct de vedere economic în care are loc tranzacția. Aplicarea Principiului valorii de piață depinde de determinarea condițiilor pe care părțile independente le-ar fi convenit în tranzacții comparabile în circumstanțe comparabile. Prin urmare, înainte de a face comparații cu tranzacțiile necontrolate, este vital să se identifice caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale relațiilor comerciale sau financiare, așa cum sunt exprimate în tranzacția controlată.

1.36 Caracteristicile sau factorii de comparabilitate relevanți din punct de vedere economic care trebuie identificați în relațiile comerciale sau financiare dintre întreprinderile asociate pentru a delimita cu exactitate tranzacția reală pot fi clasificate în linii mari după cum urmează:

- Termenii contractuali ai tranzacției (D.1.1).

- Funcțiile îndeplinite de fiecare dintre părțile la tranzacție, luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate, inclusiv modul în care aceste funcții se referă la crearea de valoare în sens larg de către grupul multinațional de întreprinderi de care aparțin părțile, circumstanțele care înconjoară tranzacția și practicile din industrie (D.1.2).

- Caracteristicile bunurilor transferate sau ale serviciilor prestate (D.1.3).

- Circumstanțele economice ale părților și ale pieței pe care părțile își desfășoară activitatea (D.1.4).

- Strategiile economice urmărite de părți (D.1.5).

Aceste informații despre caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale tranzacției reale ar trebui incluse ca parte a dosarului local, astfel cum este descris în Capitolul V, în sprijinul analizei unui contribuabil asupra prețurilor sale de transfer.

1.37 Caracteristicile sau factorii de comparabilitate relevanți din punct de vedere economic sunt utilizați în două faze separate dar conexe, într-o analiză a prețurilor de transfer. Prima fază se referă la procesul de delimitare corectă a tranzacției controlate în sensul prezentului capitol și implică stabilirea caracteristicilor tranzacției, inclusiv a termenilor acesteia, a funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de întreprinderile asociate, a naturii produselor transferate sau a serviciilor furnizate și a circumstanțelor întreprinderilor asociate, în conformitate cu categoriile prevăzute la alineatul precedent. Măsura în care oricare dintre caracteristicile clasificate mai sus este relevantă din punct de vedere economic într-o anumită tranzacție depinde de măsura în care ar fi luată în considerare de întreprinderile independente atunci când evaluează termenii aceleiași tranzacții dacă ar avea loc între ele.

1.38 Întreprinderile independente, atunci când evaluează termenii unei potențiale tranzacții, vor compara tranzacția cu celelalte opțiuni disponibile în mod realist pentru ele și vor încheia o tranzacție numai dacă nu văd nicio alternativă care să ofere în mod clar o oportunitate mai atractivă de a-și îndeplini obiectivele comerciale. Cu alte cuvinte, întreprinderile independente ar încheia o tranzacție numai dacă nu se așteaptă ca aceasta să fie mai puțin avantajoasă decât următoarea lor opțiune cea mai bună. De exemplu, este puțin probabil ca o întreprindere să accepte prețul oferit pentru produsul său de către o întreprindere comercială independentă dacă știe că alți potențiali clienți sunt dispuși să plătească mai mult în condiții similare sau sunt dispuși să plătească același lucru în condiții mai avantajoase. Întreprinderile independente vor lua în considerare, în general, orice diferențe relevante din punct de vedere economic între opțiunile disponibile în mod realist pentru ele (cum ar fi diferențele în ceea ce privește nivelul de risc) atunci când evaluează aceste opțiuni. Prin urmare, identificarea caracteristicilor relevante din punct de vedere economic ale tranzacției este esențială în delimitarea cu exactitate a tranzacției controlate și în dezvăluirea gamei de caracteristici luate în considerare de părțile la tranzacție pentru a ajunge la concluzia că nu există în mod clar o oportunitate mai atractivă disponibilă în mod realist pentru a-și îndeplini obiectivele comerciale decât tranzacția adoptată. În efectuarea unei astfel de evaluări, poate fi necesar sau util să se evalueze tranzacția în contextul unui acord mai amplu al tranzacțiilor, deoarece evaluarea opțiunilor disponibile în mod realist terților nu se limitează neapărat la tranzacția unică, ci poate lua în considerare un acord mai amplu al tranzacțiilor conexe din punct de vedere economic.

1.39 A doua fază în care caracteristicile sau factorii de comparabilitate relevanți din punct de vedere economic sunt utilizați într-o analiză a prețurilor de transfer se referă la procesul prevăzut în Capitolul III de a face comparații între tranzacțiile controlate și tranzacțiile necontrolate pentru a determina un preț în condiții de valoare de piață pentru tranzacția controlată. Pentru a face astfel de comparații, contribuabilii și administrațiile fiscale trebuie mai întâi să fi identificat caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale tranzacției controlate. Astfel cum se prevede în Capitolul III, diferențele dintre acordurile controlate și necontrolate în ceea ce privește caracteristicile relevante din punct de vedere economic trebuie luate în considerare atunci când se stabilește dacă există comparabilitate între situațiile comparate și ce ajustări pot fi necesare pentru a obține comparabilitatea.

1.40 Toate metodele care aplică Principiul valorii de piață pot fi legate de conceptul conform căruia întreprinderile independente iau în considerare opțiunile care le sunt disponibile în mod realist 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 analizeze dacă ar putea cumpăra un produs echivalent în termeni și condiții comparabile dar la un preț mai mic de la o altă parte. Prin urmare, așa cum s-a discutat în Capitolul II, Partea a II-a, metoda prețului comparabil necontrolat 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 fezabil pentru tranzacțiile în condiții de valoare de piață, dacă nu toate caracteristicile acestor tranzacții necontrolate care afectează în mod semnificativ prețurile practicate între întreprinderi independente sunt comparabile. În mod similar, metodele prețului de revânzare și cost-plus compară marja de profit brută obținută în tranzacția controlată cu marjele de profit brute obținute în tranzacții similare necontrolate. Comparația oferă o estimare a marjei de profit brut pe care una dintre părți ar fi putut să o câștige dacă ar fi îndeplinit aceleași funcții 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 condiții de valoare 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 negociat exclusiv cu întreprinderi independente și, prin urmare, plata pe care aceste întreprinderi ar fi solicitat-o în condiții de valoare de piață pentru a le remunera 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 randamentul mediu neajustat din industrie nu poate stabili prețurile în condiții de valoare de piață .

1.41 Pentru o discuție despre relevanța acestor factori pentru aplicarea anumitor metode de stabilire a prețurilor, a se vedea luarea în considerare a acestor metode în Capitolul II.

D.1.1. Termenii contractuali ai tranzacției

1.42 O tranzacție este consecința sau expresia relațiilor comerciale sau financiare dintre părți. Este posibil ca tranzacțiile controlate să fi fost formalizate în contracte scrise care pot reflecta intenția părților la momentul încheierii contractului în legătură cu aspecte ale tranzacției care fac obiectul contractului, inclusiv, în cazuri tipice, împărțirea responsabilităților, obligațiilor și drepturilor, asumarea riscurilor identificate și acordurile de stabilire a prețurilor. În cazul în care o tranzacție a fost oficializată de întreprinderile asociate prin acorduri contractuale scrise, aceste contracte oferă punctul de plecare pentru delimitarea tranzacției dintre ele și modul în care responsabilitățile, riscurile și rezultatele anticipate care decurg din interacțiunea lor urmează să fie împărțite la momentul încheierii contractului. Termenii unei tranzacții pot fi găsiți și în comunicările dintre părți, altele decât un contract scris.

1.43 Cu toate acestea, este puțin probabil ca doar contractele scrise să furnizeze toate informațiile necesare pentru a efectua o analiză a prețurilor de transfer sau să furnizeze informații suficient de detaliate cu privire la condițiile contractuale relevante. Informații suplimentare vor fi necesare luând în considerare dovada relațiilor comerciale sau financiare furnizate de caracteristicile relevante din punct de vedere economic în celelalte patru categorii (a se vedea punctul 1.36): funcțiile îndeplinite de fiecare dintre părțile la tranzacție, luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate, împreună cu caracteristicile bunurilor transferate sau ale serviciilor prestate, circumstanțele economice ale părților și ale pieței pe care părțile își desfășoară activitatea și strategiile comerciale urmărite de părți. Luată împreună, analiza caracteristicilor relevante din punct de vedere economic în toate cele cinci categorii oferă dovezi ale comportamentului real al întreprinderilor asociate. Dovezile pot clarifica aspecte ale angajamentelor contractuale scrise prin furnizarea de informații utile și coerente. În cazul în care contractul nu abordează nici explicit, nici implicit (luând în considerare principiile aplicabile de interpretare a contractului) caracteristicile tranzacției care sunt relevante din punct de vedere economic, atunci orice informație furnizată de contract ar trebui completată în scopul analizei prețurilor de transfer cu dovezile furnizate prin identificarea acestor caracteristici.

1.44 Următorul exemplu ilustrează conceptul de clarificare și completare a clauzelor contractuale scrise pe baza identificării relațiilor comerciale sau financiare reale. Societatea P este societatea-mamă a unui grup de întreprinderi multinaționale situat în țara P. Societatea S, situată în țara S, este o filială deținută integral de societatea P și acționează ca agent pentru produsele de marcă ale societății P pe piața țării S. Contractul de agenție dintre Compania P și Compania S nu precizează activitățile de marketing și publicitate din țara S pe care părțile ar trebui să le desfășoare. Analiza altor caracteristici relevante din punct de vedere economic și, în special, a funcțiilor îndeplinite, determină faptul că societatea S a lansat o campanie media intensivă în țara S pentru a crește gradul de conștientizare a mărcii. Această campanie reprezintă o investiție semnificativă pentru societatea S. Pe baza dovezilor furnizate de comportamentul părților se poate concluziona că este posibil ca acordul contractual în scris să nu reflecte întreaga amploare a relațiilor comerciale sau financiare dintre părți. În consecință, analiza nu ar trebui să fie limitată de termenii înregistrați în contractul scris, ci ar trebui să se caute dovezi suplimentare cu privire la comportamentul părților, inclusiv cu privire la baza pe care societatea S a desfășurat campania de media.

1.45 În cazul în care caracteristicile tranzacției care sunt relevante din punct de vedere economic sunt incompatibile cu contractul scris dintre întreprinderile asociate, tranzacția reală ar trebui, în general, să fie delimitată în scopul analizei prețurilor de transfer în conformitate cu caracteristicile tranzacției reflectate în comportamentul părților.

1.46 În tranzacțiile dintre întreprinderi independente, divergența de interese dintre părți asigură (i) încheierea unor clauze contractuale care să reflecte interesele ambelor părți, (ii) faptul că părțile vor depune, în mod obișnuit, eforturi pentru a respecta termenii contractului și (iii) că termenii contractuali vor fi ignorați sau modificați ulterior, în general, numai dacă este în interesul ambelor părți. Aceeași divergență de interese nu poate exista în cazul întreprinderilor asociate sau astfel de divergențe pot fi gestionate în moduri facilitate de relația de control și nu exclusiv sau în principal prin acorduri contractuale. Prin urmare, este deosebit de important în evaluarea relațiilor comerciale sau financiare dintre întreprinderile asociate să se examineze dacă acordurile reflectate în comportamentul real al părților sunt în mod substanțial conforme cu termenii oricărui contract scris sau dacă comportamentul real al întreprinderilor asociate indică faptul că termenii contractuali nu au fost respectați, nu reflectă o imagine completă a tranzacțiilor, au fost caracterizați sau etichetați incorect de către întreprinderi sau sunt fictivi. În cazul în care comportamentul nu este pe deplin compatibil cu termenii contractuali semnificativi din punct de vedere economic, este necesară o analiză suplimentară pentru a identifica tranzacția reală. În cazul în care există diferențe semnificative între clauzele contractuale și comportamentul întreprinderilor asociate în relațiile dintre ele, funcțiile pe care le îndeplinesc efectiv, activele pe care le utilizează

efectiv și riscurile pe care și le asumă efectiv, luate în considerare în contextul clauzelor contractuale, ar trebui să determine în definitiv natura reală a tranzacției și să se definească cu exactitate tranzacția reală.

1.47 În cazul în care există dubii cu privire la tranzacția convenită între întreprinderile asociate, este necesar să se ia în calcul toate dovezile relevante din caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale tranzacției. În acest sens, trebuie avut în vedere faptul că termenii tranzacției dintre întreprinderi se pot modifica în timp. În cazul în care a avut loc o modificare a termenilor unei tranzacții, circumstanțele aferente modificării ar trebui examinate pentru a determina dacă modificarea indică faptul că tranzacția inițială a fost înlocuită printr-o nouă tranzacție cu efect de la data modificării sau dacă modificarea reflectă intențiile părților din tranzacția inițială. O atenție deosebită trebuie acordată în cazul în care se pare că orice modificări ar fi putut fi declanșate de cunoașterea rezultatelor tranzacției. Modificările efectuate în presupusa asumare a unui risc atunci când rezultatele riscului sunt cunoscute nu implică o asumare a riscului, deoarece nu mai există niciun risc, așa cum s-a discutat la alineatul 1.78.

1.48 Următorul exemplu ilustrează conceptul de diferențe între clauzele contractuale scrise și conduita părților, astfel încât conduita reală a părților delimitează tranzacția. Societatea S este o filială deținută integral de societatea P. Părțile au încheiat un contract scris în temeiul căruia societatea P acordă licențe de proprietate intelectuală societății S pentru a fi utilizate în activitatea societății S; societatea S se angajează să remunereze societatea P pentru licență printr-o redevență. Dovezile furnizate de alte caracteristici relevante din punct de vedere economic și, în special, funcțiile îndeplinite, stabilesc că societatea P desfășoară negocieri cu clienți terți pentru a realiza vânzări pentru societatea S, oferă asistență tehnică regulată societății S, astfel încât societatea S să poată livra vânzările contractate clienților săi și oferă în mod regulat personal pentru a permite societății S să îndeplinească contractele cu clienții. Majoritatea clienților insistă să includă societatea P ca parte contractantă comună împreună cu societatea S, deși veniturile din taxe în temeiul contractului sunt datorate societății S. Analiza relațiilor comerciale sau financiare indică faptul că societatea S nu este capabilă să furnizeze serviciile contractate clienților fără sprijin semnificativ din partea societății P și nu își dezvoltă propria capacitate. În temeiul contractului, societatea P a acordat o licență societății S, dar, de fapt, controlează riscul comercial și producția societății S, astfel încât nu a realizat transferul riscului și funcțiilor în conformitate cu un acord de licență și nu acționează în calitate de concedent, ci în calitate de mandant. Identificarea tranzacției efective dintre societatea P și societatea S nu trebuie definită exclusiv prin termenii contractului scris. În schimb, tranzacția reală trebuie determinată din comportamentul părților, ceea ce duce la concluzia că funcțiile efectiv îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de părți nu sunt în concordanță cu acordul de licență scris.

1.49 În cazul în care nu există condiții scrise, tranzacția reală ar trebui să fie dedusă din dovezile de conduită reală furnizate prin identificarea caracteristicilor relevante din punct de vedere economic ale tranzacției. În anumite circumstanțe, este posibil ca rezultatul real al relațiilor comerciale sau financiare să nu fi fost identificat ca o tranzacție de către compania multinațională, dar poate duce totuși la un transfer de valoare materială ai cărui termeni ar trebui să fie deduși din comportamentul părților. De exemplu, este posibil să fi fost acordată asistență tehnică, este posibil să fi fost create sinergii prin acțiuni concertate deliberate (așa cum s-a discutat în secțiunea D.8) sau este posibil ca know-how-ul să fi fost furnizat prin intermediul angajaților detașați sau în alt mod. Este posibil ca aceste relații să nu fi fost recunoscute de compania multinațională, să nu se reflecte în prețurile altor tranzacții conexe, să nu fi fost oficializate prin contracte scrise și să nu apară ca înregistrări în sistemele contabile. În cazul în care tranzacția nu a fost oficializată, toate aspectele ar trebui să fie deduse din dovezile disponibile ale comportamentului părților, inclusiv ce funcții sunt efectiv îndeplinite, ce active sunt efectiv utilizate și ce riscuri sunt efectiv asumate de fiecare dintre părți.

1.50 Următorul exemplu ilustrează conceptul de determinare a tranzacției reale în cazul în care o tranzacție nu a fost identificată de către compania multinațională. În revizuirea relațiilor comerciale sau financiare dintre societatea P și filialele sale, se observă că aceste filiale primesc servicii de la o parte independentă angajată de societatea P. Societatea P plătește pentru servicii, filialele nu rambursează societății P direct sau indirect prin stabilirea prețurilor unei alte tranzacții și nu există niciun contract de prestări servicii în vigoare între societatea P și filiale. Concluzia este că, pe lângă o prestare de servicii de către partea independentă către filiale, există relații comerciale sau financiare între societatea P și filiale, care transferă valoarea potențială de la societatea P către filiale. Analiza ar trebui să determine natura acestor relații comerciale sau financiare din caracteristicile relevante din punct de vedere economic pentru a determina termenii și condițiile tranzacției identificate.

D.1.2. Analiză funcțională

1.51 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 activităților și responsabilităților semnificative asumate din punct de vedere economic, a activelor utilizate sau cu care s-a contribuit, precum și a riscurilor asumate de părțile la tranzacții. Analiza se concentrează pe ceea ce fac de fapt părțile și pe capacitățile pe care le oferă. Astfel de activități și capacități vor include luarea deciziilor, inclusiv a deciziilor cu privire la strategia comercială și

riscuri. În acest scop, poate fi utilă înțelegerea structurii și organizării grupului de întreprinderi multinaționale și a modului în care acestea influențează contextul în care operează întreprinderile multinaționale. În special, este important să înțelegem modul în care valoarea este generată de grup ca întreg, interdependențele funcțiilor îndeplinite de întreprinderile asociate cu restul grupului și contribuția pe care întreprinderile asociate o aduc la crearea de valoare. De asemenea, va fi relevant să se stabilească drepturile și obligațiile legale ale fiecăreia dintre părți în îndeplinirea funcțiilor lor. 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.

1.52 Contribuțiile efective, capacitățile și alte caracteristici ale părților pot influența opțiunile disponibile în mod realist pentru acestea. De exemplu, o întreprindere asociată oferă servicii logistice grupului. Compania de logistică este obligată să opereze depozite cu capacitate neutilizată și în locații multiple pentru a putea face față în cazul în care aprovizionarea este întreruptă într-una dintre locații. Opțiunea de a obține o eficiență mai mare prin consolidarea locațiilor și reducerea capacității excedentare nu este disponibilă. Prin urmare, funcțiile și activele sale pot fi diferite de cele ale unei întreprinderi independente de logistică dacă acel furnizor independent de servicii nu a oferit aceleași capacități pentru a reduce riscul de întrerupere a aprovizionării.

1.53 Prin urmare, procesul de identificare a caracteristicilor relevante din punct de vedere economic ale relațiilor comerciale sau financiare ar trebui să includă evaluarea capacităților părților, a modului în care aceste capacități afectează opțiunile disponibile în mod realist și dacă capabilitățile similare se reflectă în acorduri potențial comparabile în condiții de valoare de piață.

1.54 Analiza funcțională trebuie să evalueze tipul de active utilizate, cum ar fi instalațiile și echipamentele, utilizarea imobilizărilor necorporale de valoare, activele financiare etc., precum și natura activelor utilizate, cum ar fi vârsta, valoarea de piață, locația, protecția drepturilor de proprietate disponibile etc.

1.55 Analiza funcțională poate arăta că grupul de întreprinderi multinaționale a fragmentat funcții extrem de integrate în mai multe întreprinderi din grup. Pot exista interdependențe considerabile între activitățile fragmentate. De exemplu, separarea în diferite entități juridice a funcțiilor de logistică, depozitare, marketing și vânzări poate necesita o coordonare considerabilă pentru ca activitățile separate să interacționeze eficient. Este probabil ca activitățile de vânzări să depindă în mare măsură de marketing, iar realizarea vânzărilor, inclusiv impactul anticipat al activităților de marketing, ar necesita alinierea la procesele de stocare și capacitatea logistică. Coordonarea necesară poate fi efectuată de unele sau

de toate întreprinderile asociate care desfășoară activitățile fragmentate, realizată printr-o funcție de coordonare separată sau realizată printr-o combinație a ambelor. Riscul poate fi atenuat prin contribuții de la toate părțile sau activitățile de atenuare a riscurilor pot fi întreprinse în principal de funcția de coordonare. Prin urmare, atunci când se efectuează o analiză funcțională pentru a identifica relațiile comerciale sau financiare în activitățile fragmentate, este important să se determine dacă aceste activități sunt foarte interdependente și, în caz afirmativ, natura interdependențelor și modul în care este coordonată activitatea comercială la care contribuie întreprinderile asociate.

D.1.2.1. Analiza riscurilor în relațiile comerciale sau financiare[1]

1.56 O analiză funcțională este incompletă cu excepția cazului în care riscurile semnificative asumate de fiecare parte au fost identificate și luate în considerare, deoarece asumarea efectivă a riscurilor ar influența prețurile și alte condiții ale tranzacțiilor dintre întreprinderile asociate. De obicei, pe piața liberă, asumarea unui risc crescut ar fi, de asemenea, compensată de o creștere a rentabilității așteptate, deși rentabilitatea reală poate sau nu să crească în funcție de gradul în care riscurile sunt efectiv realizate. Prin urmare, nivelul și asumarea riscului sunt caracteristici relevante din punct de vedere economic care pot fi semnificative în determinarea rezultatului unei analize a prețurilor de transfer.

1.57 Riscul este inerent în activitățile comerciale. Întreprinderile desfășoară activități comerciale deoarece caută oportunități de a obține profit, dar aceste oportunități poartă incertitudinea că resursele necesare pentru a urmări oportunitățile fie vor fi mai mari decât se aștepta, fie nu vor genera rentabilitatea așteptată. Identificarea riscurilor este corelată cu identificarea funcțiilor și activelor și este parte integrantă a procesului de identificare a relațiilor comerciale sau financiare dintre întreprinderile asociate și de delimitare corectă a tranzacției sau tranzacțiilor.

1.58 Asumarea riscurilor asociate unei oportunități comerciale afectează potențialul de profit al acelei oportunități pe piața liberă, iar alocarea riscurilor asumate între părțile la acord afectează modul în care profiturile sau pierderile rezultate din tranzacție sunt alocate în condiții de valoare de piață prin stabilirea prețului tranzacției. Prin urmare, în efectuarea comparațiilor între tranzacțiile controlate și necontrolate și între părțile controlate și necontrolate, este necesar să se analizeze ce riscuri au fost

[1] Îndrumările din acest capitol și din această secțiune în special cu privire la risc nu sunt specifice unui anumit sector industrial. În timp ce conceptul de bază conform căruia partea care suportă riscurile trebuie să aibă capacitatea de a face față în mod eficient acestor riscuri se aplică întreprinderilor de asigurări, bancare și altor servicii financiare, aceste sectoare reglementate trebuie să respecte regulile care precizează acordurile pentru riscuri și modul în care riscurile sunt recunoscute, măsurate și prezentate. Abordarea de reglementare a alocării riscurilor pentru entitățile reglementate ar trebui să fie luată în considerare și să se facă trimitere, după caz, la îndrumările privind prețurile de transfer specifice întreprinderilor de servicii financiare *din Raportul privind atribuirea profiturilor către sediile permanente* (OCDE, 2010).

asumate, ce funcții sunt îndeplinite care se referă la sau afectează asumarea sau impactul acestor riscuri și care parte sau părți la tranzacție își asumă aceste riscuri.

1.59 Această secțiune oferă îndrumări cu privire la natura și sursele de risc relevante în cadrul unei analize a prețurilor de transfer pentru a contribui la identificarea riscurilor specifice relevante. În plus, această secțiune oferă îndrumări cu privire la asumarea riscurilor în conformitate cu Principiul valorii de piață. Îndrumările detaliate furnizate în această secțiune privind analiza riscurilor ca parte a unei analize funcționale care acoperă funcții, active și riscuri nu trebuie interpretate ca indicând faptul că riscurile sunt mai importante decât funcțiile sau activele. Relevanța funcțiilor, activelor și riscurilor într-o anumită tranzacție va trebui determinată printr-o analiză funcțională detaliată. Îndrumările extinse privind riscurile reflectă dificultățile practice prezentate de riscuri: riscurile dintr-o tranzacție pot fi mai greu de identificat decât funcțiile sau activele, iar determinarea întreprinderii asociate care își asumă un anumit risc într-o tranzacție poate necesita o analiză atentă.

1.60 Etapele procesului stabilit în restul acestei secțiuni pentru analizarea riscului într-o tranzacție controlată, pentru a delimita cu exactitate tranzacția reală cu privire la riscul respectiv, pot fi rezumate după cum urmează:

1) Identificarea riscurilor specifice semnificative din punct de vedere economic (a se vedea secțiunea D.1.2.1.1).

2) Determinarea modului în care întreprinderile asociate își asumă prin contract riscuri specifice, semnificative din punct de vedere economic, în condițiile tranzacției (a se vedea secțiunea D.1.2.1.2).

3) Determinarea printr-o analiză funcțională a modului în care întreprinderile asociate care sunt părți la tranzacție funcționează în legătură cu asumarea și gestionarea riscurilor specifice, semnificative din punct de vedere economic și, în special, care întreprindere sau întreprinderi îndeplinesc funcții de control și funcții de atenuare a riscurilor, care întreprindere sau întreprinderi se confruntă cu consecințe pozitive sau negative ale rezultatelor riscului și care întreprindere sau întreprinderi are/au capacitatea financiară de a-și asuma riscul (a se vedea secțiunea D.1.2.1.3).

4) Etapele 2-3 vor conține informațiile identificate referitoare la asumarea și gestionarea riscurilor în tranzacția controlată. Etapa următoare constă în interpretarea informațiilor și în determinarea dacă asumarea contractuală a riscului este în concordanță cu comportamentul întreprinderilor asociate și cu alte fapte în cauză, analizând (i) dacă întreprinderile asociate respectă termenii

contractuali în conformitate cu principiile din secțiunea D.1.1 și (ii) dacă partea care își asumă riscul, așa cum a fost analizată la punctul (i), exercită controlul asupra riscului și are capacitatea financiară de a-și asuma riscul (a se vedea secțiunea D.1.2.1.4).

5) În cazul în care partea care își asumă riscul în conformitate cu etapele 1-4 (i) nu controlează riscul sau nu are capacitatea financiară de a-și asuma riscul, se aplică îndrumările privind alocarea riscului (a se vedea secțiunea D.1.2.1.5).

6) Prețul tranzacției reale, așa cum este definit în mod precis prin analizarea dovezilor tuturor caracteristicilor relevante din punct de vedere economic ale tranzacției, astfel cum sunt prezentate în îndrumările din secțiunea D.1, trebuie calculat luând în considerare consecințele financiare și de altă natură ale asumării riscurilor, așa cum sunt alocate în mod corespunzător, și remunerând în mod corespunzător funcțiile de gestionare a riscurilor (a se vedea secțiunea D.1.2.1.6).

1.61 Această secțiune face referire la termeni care necesită explicații și definiții inițiale. Termenul „gestionarea riscului" este utilizat pentru a se referi la funcția de evaluare și răspuns la riscul asociat activității comerciale. Gestionarea riscurilor cuprinde trei elemente: (i) capacitatea de a lua decizii de asumare, evitare sau refuzare a unei oportunități purtătoare de risc, împreună cu îndeplinirea efectivă a respectivei funcții de luare a deciziilor, (ii) capacitatea de a lua decizii cu privire la posibilitatea și modul de a răspunde la riscurile asociate oportunității, împreună cu îndeplinirea efectivă a respectivei funcții de luare a deciziilor și (iii) capacitatea de a atenua riscul, adică abilitatea de a lua măsuri care afectează rezultatele riscului, împreună cu îndeplinirea efectivă a unei astfel de atenuări a riscurilor.

1.62 Unele funcții de gestionare a riscurilor pot fi îndeplinite numai de partea care îndeplinește funcții și utilizează active în crearea și urmărirea oportunităților comerciale, în timp ce alte funcții de gestionare a riscurilor pot fi îndeplinite de o altă parte. Gestionarea riscurilor nu trebuie să se considere că include în mod necesar o funcție separată care necesită o remunerație separată, distinctă de desfășurarea activităților care optimizează profiturile. De exemplu, creșterea imobilizărilor necorporale prin activități de dezvoltare poate implica atenuarea riscurilor legate de realizarea dezvoltării în conformitate cu specificațiile la cele mai înalte standarde posibile și la timp; riscurile particulare ar putea fi atenuate prin îndeplinirea funcției de dezvoltare în sine. De exemplu, în cazul în care acordul contractual dintre întreprinderile asociate este un contract de cercetare și dezvoltare pe bază de contract care este respectat în conformitate cu cerințele acestei secțiuni, remunerația pentru funcțiile de atenuare a riscurilor efectuate prin activitatea de dezvoltare ar fi înglobată în plata

serviciilor în condiții de valoare de piață. Nici riscul intangibil în sine, nici venitul net asociat unui astfel de risc nu ar fi alocate furnizorului de servicii. A se vedea, de asemenea, exemplul 1 de la alineatul 1.83.

1.63 Gestionarea riscurilor este diferită de asumarea unui risc. Asumarea riscului înseamnă asumarea consecințelor pozitive și negative ale riscului cu rezultatul că partea care își asumă un risc va suporta și consecințele financiare și de altă natură dacă riscul se materializează. O întreprindere care îndeplinește o parte din funcțiile de gestionare a riscurilor nu își poate asuma riscul care face obiectul activității sale de gestionare, dar poate fi angajată pentru a îndeplini funcții de diminuare a riscurilor sub conducerea părții care își asumă riscurile. De exemplu, atenuarea zilnică a riscului de rechemare a produsului poate fi externalizată unei întreprinderi care efectuează monitorizarea controlului calității asupra unui anumit proces de fabricație în conformitate cu specificațiile părții care își asumă riscul.

1.64 Capacitatea financiară de a-și asuma riscul poate fi definită ca accesul la finanțare pentru a-și asuma riscul sau pentru a compensa riscul, pentru a plăti funcțiile de diminuare a riscurilor și pentru a suporta consecințele riscului în cazul în care riscul se materializează. Accesul la finanțare de către partea care își asumă riscul ia în considerare activele disponibile și opțiunile disponibile în mod realist pentru a accesa lichidități suplimentare, dacă este necesar, pentru a acoperi costurile care se anticipează că pot apărea în cazul în care riscul se materializează. Această evaluare trebuie făcută pe baza faptului că partea care își asumă riscul funcționează ca parte independentă în aceleași circumstanțe ca și compania asociată, așa cum este delimitat cu exactitate în conformitate cu principiile acestei secțiuni. De exemplu, exploatarea drepturilor asupra unui activ generator de venit ar putea deschide posibilități de finanțare pentru acea întreprindere. În cazul în care o întreprindere care își asumă riscul primește finanțare intragrup pentru a satisface cererile de finanțare în legătură cu riscul, compania care oferă finanțarea își poate asuma riscul financiar, dar nu își asumă, doar ca o consecință a furnizării de finanțare, riscul specific care dă naștere necesității unei finanțări suplimentare. În cazul în care capacitatea financiară de a-și asuma un risc lipsește, atunci alocarea riscului necesită o analiză suplimentară în cadrul etapei 5.

1.65 Controlul riscului implică primele două elemente ale gestionării riscurilor definite la alineatul 1.61; și anume (i) capacitatea de a lua decizii de asumare, evitare sau refuzare a unei oportunități purtătoare de risc, împreună cu îndeplinirea efectivă a respectivei funcții de luare a deciziilor și (ii) capacitatea de a lua decizii cu privire la posibilitatea și modul de a răspunde la riscurile asociate oportunității, împreună cu îndeplinirea efectivă a respectivei funcții de luare a deciziilor. Nu este necesar ca o parte să efectueze atenuarea zilnică, așa cum este descris la punctul (iii), pentru a avea controlul asupra riscurilor. O astfel de atenuare zilnică poate fi externalizată, după cum ilustrează exemplul de la alineatul 1.63. Cu toate

acestea, în cazul în care aceste activități zilnice de atenuare sunt externalizate, controlul riscului ar necesita capacitatea de a determina obiectivele activităților externalizate, de a decide să angajeze furnizorul funcțiilor de atenuare a riscurilor, de a evalua dacă obiectivele sunt îndeplinite în mod adecvat și, dacă este necesar, de a decide adaptarea sau rezilierea contractului cu furnizorul respectiv, împreună cu efectuarea unei astfel de evaluări și luarea deciziilor. În conformitate cu această definiție a controlului, o întreprindere are nevoie atât de capacitate, cât și performanță funcțională, așa cum este descris mai sus, pentru a controla un risc.

1.66 Capacitatea de a îndeplini funcții de luare a deciziilor și îndeplinirea efectivă a acestor funcții de luare a deciziilor referitoare la un risc specific implică o înțelegere a riscului pe baza unei analize relevante a informațiilor necesare pentru evaluarea rezultatelor previzibile ale riscurilor în sens negativ și în sens pozitiv ale unei astfel de decizii și a consecințelor pentru activitatea întreprinderii. Factorii de decizie trebuie să aibă competență și experiență în domeniul riscului special pentru care iau decizia și să înțeleagă ce impact va avea decizia lor asupra întreprinderii. De asemenea, aceștia ar trebui să aibă acces la informațiile relevante, fie colectând ei înșiși aceste informații, fie prin exercitarea autorității de a specifica și de a obține informațiile relevante pentru a sprijini procesul de luare a deciziilor. În acest sens, factorii de decizie trebuie să fie capabili să determine obiectivele colectării și analizei informațiilor, de a angaja partea care colectează informațiile și efectuează analizele, de a evalua dacă informațiile corecte sunt colectate și analizele sunt efectuate în mod adecvat și, dacă este necesar, de a decide adaptarea sau rezilierea contractului cu furnizorul respectiv, împreună cu efectuarea unei astfel de evaluări și luarea deciziilor. Nici o simplă oficializare a rezultatului procesului decizional sub forma, de exemplu, a reuniunilor organizate pentru aprobarea oficială a deciziilor care au fost luate în alte locații, a proceselor-verbale unei reuniuni a consiliului de administrație și a semnării documentelor referitoare la decizie, nici stabilirea mediului politic relevant pentru risc (a se vedea alineatul 1.76) nu se califică drept exercitarea unei funcții decizionale suficiente pentru a demonstra controlul asupra unui risc.

1.67 Referirile la controlul asupra riscului nu ar trebui să însemne neapărat că riscul în sine poate fi influențat sau că incertitudinea poate fi anulată. Unele riscuri nu pot fi influențate și reprezintă o condiție generală a activității comerciale care afectează toate întreprinderile care desfășoară această activitate. De exemplu, riscurile asociate cu condițiile economice generale sau cu ciclurile de preț ale mărfurilor depășesc, de obicei, sfera de influență a unui grup de întreprinderi multinaționale. În schimb, controlul asupra riscului ar trebui înțeles ca fiind capacitatea și autoritatea de a decide asumarea unui risc și dacă și cum să se răspundă riscului, de pildă printr-un calendar al investițiilor, prin natura programelor de dezvoltare, proiectarea strategiilor de marketing sau stabilirea nivelurilor de producție.

1.68 Atenuarea riscurilor se referă la adoptarea unor măsuri care se preconizează că vor afecta rezultatele riscurilor. Acestea pot include măsuri care reduc incertitudinea sau măsuri care reduc consecințele în cazul în care riscul are un impact negativ. Controlul nu trebuie interpretat ca impunerea adoptării de măsuri de atenuare a riscurilor, deoarece în evaluarea riscurilor întreprinderile pot decide că incertitudinea asociată unor riscuri, inclusiv riscurile care pot fi fundamentale pentru operațiunile lor principale de afaceri, după ce au fost evaluate, ar trebui să fie asumate și confruntate pentru a crea și maximiza oportunitățile.

1.69 Conceptul de control poate fi ilustrat prin următoarele exemple. Societatea A numește un producător specializat, societatea B, pentru a fabrica produse în numele său. Acordurile contractuale indică faptul că societatea B se angajează să presteze servicii de producție, dar că specificațiile și planurile produsului sunt furnizate de societatea A și că societatea A decide programarea producției, inclusiv volumul și calendarul livrării produsului. Relațiile contractuale implică faptul că societatea A suportă riscul aferent stocurilor și riscul de rechemare a produsului. Societatea A angajează societatea C pentru a efectua controale periodice de calitate ale procesului de producție. Societatea A specifică obiectivele auditurilor de control al calității și informațiile pe care societatea C ar trebui să le colecteze în numele său. Societatea C raportează direct societății A. Analiza caracteristicilor relevante din punct de vedere economic arată că societatea A își controlează riscurile de rechemare a produselor și de stocare prin exercitarea capacității și autorității sale de a lua o serie de decizii relevante cu privire la asumarea riscurilor și la modul de abordare a acestora. În plus, societatea A are capacitatea de a evalua și de a lua decizii referitoare la funcțiile de atenuare a riscurilor și îndeplinește efectiv aceste funcții. Acestea includ determinarea obiectivelor activităților externalizate, decizia de a angaja producătorul respectiv și partea care efectuează verificările de calitate, evaluarea îndeplinirii adecvate a obiectivelor și, dacă este necesar, decizia de adaptare sau reziliere a contractelor.

1.70 Să presupunem că un investitor angajează un administrator de fond pentru a investi fonduri în contul său.[22] În funcție de acordul dintre investitor și administratorul de fond, acestuia din urmă i se poate acorda autoritatea de a face investiții de portofoliu în numele investitorului zilnic, într-un mod care să reflecte preferințele de risc ale investitorului, deși riscul de pierdere a valorii investiției ar fi suportat de investitor. Într-un astfel de exemplu, investitorul își controlează riscurile prin patru decizii relevante: decizia cu privire la preferința sa de risc și, prin urmare, la diversificarea necesară a riscurilor aferente diferitelor investiții care fac parte din portofoliu, decizia de a angaja (sau de a rezilia contractul cu) administratorul

[2] Vor fi furnizate îndrumări suplimentare cu privire la caracteristicile relevante din punct de vedere economic pentru determinarea condițiilor de valoare de piață pentru tranzacțiile financiare. Aceste lucrări vor fi întreprinse în 2016 și 2017.

de fond respectiv, decizia privind amploarea autorității pe care o acordă administratorului de fond și obiectivele pe care le atribuie acestuia din urmă și decizia privind valoarea investiției pe care îi solicită acestui administrator de fond să o gestioneze. Mai mult decât atât, administratorul 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 de afaceri din propria perspectivă (de exemplu, pentru a-și proteja credibilitatea). Riscul operațional al administratorului fondului, inclusiv posibilitatea de a pierde un client, este diferit de riscul de investiții al clientului său. Acest lucru ilustrează faptul că un investitor care acordă unei alte persoane autoritatea de a desfășura activități de diminuare a riscurilor, cum ar fi cele efectuate de administratorul fondului, nu transferă neapărat controlul riscului investițional persoanei care ia zilnic aceste decizii.

D.1.2.1.1. Etapa 1: Identificarea riscurilor specifice semnificative din punct de vedere economic

1.71 Există multe definiții ale riscului, dar în contextul prețurilor de transfer este adecvat să se ia în considerare riscul ca efect al incertitudinii asupra obiectivelor afacerii. În toate activitățile unei întreprinderi, în fiecare măsură întreprinsă pentru a exploata oportunitățile, de fiecare dată când o întreprindere cheltuiește bani sau generează venituri, există incertitudine și se asumă un risc. Este probabil ca o întreprindere să acorde o atenție deosebită identificării incertitudinilor cu care se confruntă, evaluării oportunităților comerciale și a modului în care acestea ar trebui urmărite, având în vedere riscurile inerente, precum și dezvoltării unor strategii adecvate de atenuare a riscurilor care sunt importante pentru acționarii care caută rata de rentabilitate necesară. Riscul este asociat cu oportunitățile și nu are doar conotații negative; el este inerent activității comerciale, iar întreprinderile aleg ce riscuri doresc să își asume pentru a avea posibilitatea de a genera profit. întreprinderile fără scop lucrativ își asumă riscuri asociate cu oportunități comerciale fără a aștepta realizarea unui profit. Impactul negativ al riscului apare atunci când rezultatele favorabile anticipate nu se materializează. De exemplu, este posibil ca un produs să nu atragă atât de multă cerere din partea consumatorilor pe cât s-a preconizat. Cu toate acestea, un astfel de eveniment este o manifestare negativă a incertitudinii asociate cu oportunitățile comerciale. Este probabil ca societățile să acorde o atenție considerabilă identificării și gestionării riscurilor semnificative din punct de vedere economic pentru a maximiza profiturile pozitive obținute în urma valorificării oportunității în fața riscului. O astfel de atenție poate include activități precum determinarea strategiei de produs, a modului în care produsul este diferențiat, a modului de identificare a tendințelor în schimbare ale pieței, a modului de anticipare a schimbărilor politice și sociale și a modului de creare a cererii. Importanța unui risc depinde de probabilitatea și dimensiunea profiturilor sau pierderilor potențiale care

decurg din risc. De exemplu, este posibil ca o aromă diferită de înghețată să nu fie singurul produs al unei întreprinderi, costurile de dezvoltare, introducere și comercializare a produsului să fi fost nesemnificative, succesul sau eșecul produsului să nu creeze riscuri semnificative pentru reputație atât timp cât protocoalele de management ale întreprinderii sunt respectate, iar luarea deciziilor ar fi putut fi efectuată prin delegare către conducerea locală sau regională care poate oferi cunoștințe despre gusturile locale. Cu toate acestea, tehnologia de ultimă oră sau un tratament medical inovator pot reprezenta produsul unic sau major, implică decizii strategice semnificative în diferite etape, necesită costuri de investiții substanțiale, creează oportunități semnificative de a construi sau distruge buna reputație și necesită o gestionare centralizată care ar fi de interes deosebit pentru acționari și alte părți interesate.

1.72 Riscurile pot fi clasificate în diferite moduri, dar un cadru relevant într-o analiză a prețurilor de transfer este evaluarea surselor de incertitudine care dau naștere riscului. Următoarea listă neexclusivă a surselor de risc nu intenționează să sugereze o ierarhie a riscurilor. De asemenea, nu este destinată să prezinte categorii rigide de risc, deoarece există o suprapunere între categorii. În schimb, aceasta are scopul de a oferi un cadru care poate ajuta la asigurarea faptului că o analiză a prețurilor de transfer ia în considerare gama de riscuri care ar putea apărea din relațiile comerciale sau financiare ale întreprinderilor asociate și din contextul în care au loc aceste relații. Se face referire la riscurile care sunt determinate extern și la cele care sunt determinate intern pentru a ajuta la clarificarea surselor de incertitudine. Cu toate acestea, nu ar trebui să existe nicio deducție că riscurile generate din exterior sunt mai puțin relevante, deoarece acestea nu sunt generate direct de activități. Dimpotrivă, capacitatea unei întreprinderi de a face față, de a răspunde și de a atenua riscurile externe ar putea fi o condiție necesară pentru ca o afacere să rămână competitivă. Este important faptul că îndrumările privind gama posibilă de riscuri ar trebui să contribuie la identificarea riscurilor specifice semnificative. Riscurile care sunt descrise vag sau nu sunt diferențiate nu vor servi scopurilor unei analize a prețurilor de transfer care urmărește să delimiteze tranzacția reală și alocarea efectivă a riscului între părți.

a) Riscuri strategice sau de piață. Acestea sunt în mare parte riscuri externe cauzate de mediul economic, de evenimentele politice și de reglementare, de concurență, progresul tehnologic sau schimbările sociale și de mediu. Evaluarea unor astfel de incertitudini poate defini produsele și piețele pe care compania decide să le vizeze și capacitățile de care are nevoie, inclusiv investițiile în active necorporale și corporale, precum și în talentul capitalului său uman. Există un potențial dezavantaj considerabil, dar și un avantaj considerabil dacă societatea identifică corect impactul riscurilor externe și își diferențiază produsele și securizează și continuă să protejeze avantajul competitiv. Exemple de astfel de riscuri pot

include tendințele pieței, noile piețe geografice și concentrarea investițiilor în dezvoltare.

b) Riscuri de infrastructură sau operaționale. Acestea sunt susceptibile să includă incertitudinile asociate cu exercitarea activității întreprinderii și pot include eficiența proceselor și operațiunilor. Impactul unor astfel de riscuri depinde în mare măsură de natura activităților și de incertitudinile pe care compania alege să și le asume. În unele circumstanțe, accidentele/defecțiunile pot avea un efect paralizant asupra operațiunilor sau bunei reputații a întreprinderii și pot amenința existența acesteia, în schimb gestionarea cu succes a unor astfel de riscuri poate crește buna reputație. În alte circumstanțe, eșecul de a aduce un produs pe piață la timp pentru a satisface cererea, pentru a îndeplini specificațiile sau pentru a produce la standarde înalte poate afecta poziția competitivă și buna reputație și poate oferi avantaje altor întreprinderi care aduc produse concurente pe piață mai repede, exploatează mai bine perioadele de protecție a pieței oferite, de exemplu, de brevete, gestionează mai bine riscurile lanțului de aprovizionare și controlul calității. Unele riscuri de infrastructură sunt determinate extern și pot implica legături de transport, situații politice și sociale, legi și reglementări, în timp ce altele sunt determinate intern și pot implica capacitatea și disponibilitatea activelor, capacitatea angajaților, proiectarea și execuția proceselor, acordurile de externalizare și sistemele IT.

c) Riscuri financiare. Toate riscurile sunt de natură să afecteze performanța financiară a unei întreprinderi, dar există riscuri financiare specifice legate de capacitatea întreprinderii de a gestiona lichiditățile și fluxul de numerar, capacitatea financiară și bonitatea. Incertitudinea poate fi determinată extern, de exemplu de o criză economică sau de criza creditelor, dar poate fi, de asemenea, determinată intern prin controale, decizii de investiții, termeni de creditare și prin rezultatele riscurilor de infrastructură sau operaționale.

d) Riscuri asociate tranzacțiilor. Este posibil ca acestea să includă prețuri și condiții de plată într-o tranzacție comercială privind furnizarea de bunuri, proprietăți sau servicii.

e) Riscuri asociate dezastrelor naturale. Este posibil ca acestea să includă evenimente externe adverse care pot provoca daune sau pierderi, inclusiv accidente și dezastre naturale. Astfel de riscuri pot fi adesea atenuate prin asigurare, dar este posibil ca asigurarea să nu acopere toate pierderile potențiale, în special în cazul în care există un impact semnificativ asupra operațiunilor sau bunei reputații.

1.73 Pentru a determina impactul economic al riscului și repercusiunile riscului și incertitudinea privind prețurile dintr-o tranzacție între întreprinderi asociate, trebuie efectuată o analiză funcțională globală a

modului în care este creată valoarea de către grupul multinațional de întreprinderi, a activităților care permit grupului de întreprinderi multinaționale să susțină profiturile și a caracteristicilor relevante din punct de vedere economic ale tranzacției. Analiza riscului contribuie, de asemenea, la determinarea comparabilității în conformitate cu îndrumările din Capitolul III. În cazul în care sunt identificate potențiale elemente comparabile, este relevant să se determine dacă acestea includ același nivel de riscuri și de gestionare a riscurilor. Impactul economic al riscului poate fi ilustrat prin următoarele două situații.

1.74 În primul exemplu, grupul multinațional de întreprinderi distribuie consumatorilor combustibil de uz casnic. Analiza caracteristicilor relevante din punct de vedere economic stabilește că produsul este nediferențiat, piața este competitivă, dimensiunea pieței este previzibilă, iar actorii nu stabilesc prețurile. În asemenea circumstanțe, capacitatea de a influența marjele poate fi limitată. Condițiile de creditare obținute în cadrul gestiunii relațiilor cu furnizorii de combustibil de uz casnic finanțează capitalul de lucru și sunt cruciale pentru marja distribuitorului. Impactul riscului asupra costului capitalului este, prin urmare, semnificativ, având în vedere modul în care este creată valoarea pentru funcția de distribuție.

1.75 În al doilea exemplu, o multinațională care vinde cu amănuntul jucării cumpără o gamă largă de produse de la o serie de producători terți. Majoritatea vânzărilor sale se concentrează în ultimele două luni ale anului calendaristic, iar un risc semnificativ se referă la direcția strategică a funcției de cumpărare, la o bună estimare a tendințelor și la determinarea produselor care se vor vinde și în ce volume. Tendințele și cererea de produse pot varia de la o piață la alta și, prin urmare, este nevoie de experiență pentru a evalua așteptările pe piața locală. Efectul riscului de cumpărare poate fi amplificat în cazul în care comerciantul cu amănuntul negociază o perioadă de exclusivitate pentru un anumit produs cu producătorul terț.

1.76 Controlul asupra unui risc specific într-o tranzacție se concentrează pe luarea deciziilor de către părțile la tranzacție în legătură cu riscul specific care decurge din tranzacție. Acest lucru nu înseamnă, totuși, că într-un grup de întreprinderi multinaționale alte părți nu pot fi implicate în stabilirea politicilor generale care sunt relevante pentru asumarea și controlul riscurilor specifice identificate într-o tranzacție, fără ca o astfel de stabilire a politicilor în sine să reprezinte luarea deciziilor. Consiliul de administrație și comitetele executive ale grupului, de exemplu, pot stabili nivelul de risc pe care grupul în ansamblu este pregătit să îl accepte pentru a atinge obiectivele comerciale și pentru a stabili cadrul de control privind gestionarea și raportarea riscurilor în operațiunile sale. Managerii de linie din segmentele de afaceri, entitățile operaționale și departamentele funcționale pot identifica și evalua riscul în raport cu oportunitățile comerciale și pot pune în aplicare mecanisme de control și procese adecvate pentru a aborda riscul și a influența rezultatele riscului care decurg din

operațiunile zilnice. Oportunitățile urmărite de entitățile operaționale necesită gestionarea continuă a riscului astfel încât resursele alocate oportunității să genereze rentabilitatea anticipată. De exemplu, riscul aferent stocurilor al produsului finit într-o tranzacție de aprovizionare între două întreprinderi poate fi controlat de partea care are capacitatea de a determina volumele de producție împreună cu performanța procesului decizional respectiv. Modul în care este abordat riscul aferent stocurilor în tranzacția dintre două întreprinderi asociate poate face obiectul stabilirii politicilor în altă parte a grupului de întreprinderi multinaționale cu privire la nivelurile globale ale capitalului de lucru blocat în stocuri sau al coordonării nivelurilor minime adecvate ale stocurilor pe piețe pentru a îndeplini obiectivele strategice. Cu toate acestea, această stabilire mai largă a politicilor nu poate fi considerată ca o decizie de a prelua, de a renunța la, de a refuza sau de a atenua riscul specific aferent stocurilor în exemplul tranzacției de furnizare de produse din acest alineat.

D.1.2.1.2. Etapa 2: Asumarea contractuală a riscului

1.77 Identitatea întreprinderii sau întreprinderilor care își asumă riscuri poate fi stabilită în contracte scrise între părțile la o tranzacție care implică aceste riscuri. Un contract scris stabilește, de obicei, o asumare intenționată a riscului de către părți. Unele riscuri pot fi asumate în mod explicit în acordurile contractuale. De exemplu, un distribuitor își poate asuma prin contract riscul de creanță, riscul aferent stocurilor și riscurile de credit asociate vânzărilor sale către clienți independenți. Alte riscuri ar putea fi asumate implicit. De exemplu, angajamentele contractuale care oferă o remunerație neprevăzută pentru una dintre părți alocă implicit rezultatul unor riscuri, inclusiv profituri sau pierderi neanticipate, celeilalte părți.

1.78 Asumarea prin contract a riscului constituie un acord *ex ante* de a suporta parțial sau integral costurile potențiale asociate cu materializarea *ex post* a rezultatelor negative ale riscului în schimbul unora sau a tuturor beneficiilor potențiale asociate cu materializarea *ex post* a rezultatelor pozitive. Este important ca preluarea prin contract *ex ante* a riscului să ofere dovezi clare ale unui angajament de asumare a riscului înainte de materializarea rezultatelor riscului. Astfel de dovezi reprezintă o parte foarte importantă a analizei efectuate de administrația fiscală a riscurilor cu privire la prețurile de transfer în relațiile comerciale sau financiare deoarece, în practică, un audit efectuat de administrația fiscală poate avea loc la mai mulți ani după luarea unor astfel de decizii anticipate de către întreprinderile asociate și atunci când rezultatele sunt deja cunoscute. Presupusa asumare a riscului de către întreprinderile asociate atunci când rezultatele riscului sunt sigure nu este, prin definiție, o asumare a riscului, deoarece a dispărut riscul. În mod similar, realocările *ex post* ale riscului de către o administrație fiscală atunci când rezultatele riscului sunt certe pot fi inadecvate, cu excepția cazului în care se bazează pe îndrumările din altă secțiune a Ghidului OCDE 2017, și în special din secțiunea D.1.2.1.

1.79 Este neutră din punct de vedere economic asumarea (sau evitarea) riscului în schimbul unui venit nominal anticipat mai mare (sau mai mic), atât timp cât valoarea actualizată netă a ambelor opțiuni este egală. Între întreprinderi neasociate, de exemplu, vânzarea unui activ care produce venituri riscante poate reflecta în parte o preferință a vânzătorului de a accepta o valoare mai mică dar mai sigură a venitului nominal și de a renunța la posibilitatea unui venit nominal anticipat mai mare pe care l-ar putea câștiga dacă ar păstra și exploata activul. Într-un acord de recuperare a creanțelor fără regres (*non-recourse factoring*) între întreprinderi independente, de exemplu, vânzătorul reduce valoarea nominală a creanțelor sale în schimbul unei plăți fixe și, astfel, acceptă o rentabilitate mai scăzută, dar și-a redus volatilitatea și a evitat riscul. Factorul/recuperatorul de creanțe va fi adesea o organizație specializată care are capacitatea de a decide să își asume riscul și să decidă cum să răspundă riscului, inclusiv prin diversificarea riscului și având capacitățile funcționale de a atenua riscul și de a genera un profit din oportunitate. Fiecare dintre părți va încheia acordul deoarece estimează că acesta îi va proteja interesele, în principal pentru că are preferințe de risc diferite care rezultă din capacitățile fiecăreia în raport cu riscul specific. Factorul este mai capabil să gestioneze riscul decât vânzătorul și se pot conveni condiții acceptabile pentru ambele părți.

1.80 Cu toate acestea, nu rezultă că fiecare schimb contractual de venituri potențial mai mari dar mai riscante pentru venituri mai mici, dar mai puțin riscante între întreprinderile asociate este automat efectuat în condiții de valoare de piață. Restul etapelor stabilite în această secțiune descriu informațiile necesare pentru a determina modul în care funcționează întreprinderile asociate în legătură cu asumarea și gestionarea riscurilor care conduc la delimitarea exactă a tranzacției reale în raport cu riscul.

1.81 Asumarea riscului are un efect semnificativ asupra determinării prețurilor în condiții de valoare de piață între întreprinderile asociate și nu ar trebui să se concluzioneze că acordurile de stabilire a prețurilor adoptate doar prin acorduri contractuale determină care parte anume își asumă riscul. Prin urmare, nu se poate deduce din faptul că prețul plătit între întreprinderile asociate pentru bunuri sau servicii este stabilit la un anumit nivel sau prin referire la o anumită marjă, că riscurile sunt suportate de acele întreprinderi asociate într-un anumit mod. De exemplu, un producător poate afirma că este protejat împotriva riscului de fluctuație a prețurilor materiilor prime ca urmare a faptului că este remunerat de o altă societate din grup pe o bază care ia în considerare costurile sale reale. Ce implică această afirmație este că cealaltă societate din grup suportă riscul. Forma de remunerare nu poate dicta alocări necorespunzătoare ale riscurilor. Determinarea modului în care părțile gestionează și controlează efectiv riscurile, așa cum este prevăzut în etapele rămase ale procesului de analiză a riscurilor, va determina asumarea riscurilor de către părți și, în consecință, va dicta alegerea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer.

D.1.2.1.3. Etapa 3: Analiza funcțională în raport cu riscul

1.82 În această etapă sunt analizate funcțiile legate de riscul întreprinderilor asociate care sunt părți la tranzacție. Analiza oferă informații despre modul în care funcționează întreprinderile asociate în legătură cu asumarea și gestionarea riscurilor specifice, semnificative din punct de vedere economic și, în special, despre compania sau întreprinderile care îndeplinesc funcții de control și funcții de atenuare a riscurilor, compania sau întreprinderile care se confruntă cu consecințe pozitive sau negative ale rezultatelor riscului și compania sau întreprinderile care au capacitatea financiară de a-și asuma riscul. Această etapă este ilustrată prin următoarele exemple, iar concluziile sunt extrase din aceste exemple în paragrafele următoare ale secțiunii D.1.2.

Exemplul 1

1.83 Societatea A își propune să urmărească o oportunitate de dezvoltare și angajează o societate specializată, societatea B, pentru a efectua o parte din cercetare în numele său. În cadrul etapei 1, riscul de dezvoltare a fost identificat ca fiind semnificativ din punct de vedere economic în această tranzacție, iar în cadrul etapei 2 s-a stabilit că, prin contract, societatea A își asumă riscul de dezvoltare. Analiza funcțională de la etapa 3 arată că societatea A își controlează riscul de dezvoltare prin exercitarea capacității și autorității sale de a lua o serie de decizii relevante cu privire la asumarea riscului de dezvoltare. Acestea includ decizia de a efectua o parte din activitatea de dezvoltare propriu-zisă, decizia de a solicita contribuția specialiștilor, decizia de a angaja un anumit cercetător, decizia privind tipul de cercetare care ar trebui efectuată și obiectivele atribuite acesteia, precum și decizia privind bugetul alocat societății B. Societatea A și-a atenuat riscul prin luarea de măsuri de externalizare a activităților de dezvoltare către societatea B, care își asumă responsabilitatea zilnică pentru efectuarea cercetării sub controlul societății A. Societatea B raportează societății A în etapele predeterminate, iar societatea A evaluează progresul dezvoltării și dacă obiectivele sale în curs sunt îndeplinite și decide dacă investițiile continue în proiect sunt justificate în lumina acestei evaluări. Societatea A are capacitatea financiară de a-și asuma riscul. Societatea B nu are capacitatea de a evalua riscul de dezvoltare și nu ia decizii cu privire la activitățile societății A. Riscul societății B este, în principal, să se asigure că desfășoară activitățile de cercetare în mod competent și că își exercită capacitatea și autoritatea de a controla acest risc prin luarea de decizii cu privire la procesele, experiența și activele de care are nevoie. Riscul pe care și-l asumă societatea B este diferit de riscul de dezvoltare asumat de societatea A în temeiul contractului și care este controlat de societatea A pe baza dovezilor analizei funcționale.

Exemplul 2

1.84 Societatea B fabrică produse pentru societatea A. În cadrul etapei 1, riscul de utilizare a capacității și riscul asociat lanțului de aprovizionare au fost identificate ca fiind semnificative din punct de vedere economic în această tranzacție, iar în cadrul etapei 2 s-a stabilit că, în temeiul contractului, societatea A își asumă aceste riscuri. Analiza funcțională din cadrul etapei 3 oferă dovezi că societatea B și-a construit și echipat fabrica conform specificațiilor societății A, că produsele sunt fabricate conform cerințelor tehnice și proiectelor furnizate de societatea A, că nivelurile volumului sunt determinate de societatea A și că societatea A conduce lanțul de aprovizionare, inclusiv achiziționarea de componente și materii prime. Societatea A efectuează, de asemenea, verificări periodice ale calității procesului de producție. Societatea B construiește fabrica, angajează și instruiește personal de producție competent și determină programarea producției pe baza nivelurilor de volum determinate de societatea A. Deși societatea B a suportat costuri fixe, ea nu are capacitatea de a gestiona riscul asociat recuperării acestor costuri prin determinarea unităților de producție asupra cărora sunt repartizate costurile fixe, deoarece societatea A determină volumele. Societatea A determină, de asemenea, costuri semnificative legate de componente și materii prime și de securitatea aprovizionării. Evaluarea dovezilor concluzionează că societatea B efectuează activități de producție. Riscurile semnificative asociate cu generarea unui profit din activitățile de producție sunt controlate de societatea A. Societatea B controlează riscul ca A să nu presteze în mod competent serviciile. Fiecare societate are capacitatea financiară de a-și asuma riscurile respective.

Exemplul 3

1.85 Societatea A dobândit dreptul de proprietate asupra unei imobilizări corporale și încheie contracte de utilizare a imobilizării cu clienți neafiliați. În cadrul etapei 1, utilizarea imobilizării corporale, și anume riscul că va exista o cerere insuficientă pentru ca activul să acopere costurile suportate de societatea A, a fost identificată ca fiind un risc semnificativ din punct de vedere economic. În cadrul etapei 2, se stabilește că societatea A are un contract de furnizare de servicii cu o altă societate din grup, societatea C; contractul nu abordează ipoteza riscului de utilizare de către proprietarul activului corporal, societatea A. Analiza funcțională din cadrul etapei 3 oferă dovezi că o altă societate din grup, societatea B, decide că investiția în activ este adecvată în lumina oportunităților comerciale anticipate identificate și evaluate de societatea B și a evaluării sale privind durata de viață utilă anticipată a activului; societatea B oferă specificații pentru activ și caracteristicile unice necesare pentru a răspunde oportunităților comerciale și ia măsuri pentru ca activul să fie construit în conformitate cu specificațiile sale și pentru ca societatea A să achiziționeze activul. Societatea C decide cum să utilizeze activul, comercializează capacitățile activului către clienți terți, negociază contractele cu acești clienți terți, se asigură că bunul este

livrat terților și instalat corespunzător. Deși este proprietarul legal al activului, societatea A nu exercită controlul asupra riscului de investiții în activul corporal, deoarece nu are nicio capacitate de a decide dacă să investească în activul respectiv și dacă și cum să-și protejeze investiția, inclusiv dacă să dispună de activ. Deși este proprietarul activului, societatea A nu exercită controlul asupra riscului de utilizare, deoarece nu are nicio capacitate de a decide dacă și cum să exploateze activul. Nu are capacitatea de a evalua și de a lua decizii referitoare la activitățile de diminuare a riscurilor efectuate de alte societăți din grup. În schimb, riscurile asociate cu investiția și exploatarea activului, sporirea riscului în sensul creșterii și atenuarea riscului în sensul scăderii, sunt controlate de celelalte întreprinderi din grup. Societatea A nu are control asupra riscurilor semnificative din punct de vedere economic asociate investiției și exploatării activului. Contribuția funcțională a proprietarului legal al activului se limitează la furnizarea de finanțare pentru o sumă echivalentă cu costul activului. Cu toate acestea, analiza funcțională oferă, de asemenea, dovezi că societatea A nu are capacitatea și autoritatea de a controla riscul de a investi într-un activ financiar. Societatea A nu are nici capacitatea de a lua decizii pentru a prelua sau a refuza oportunitatea de finanțare nici capacitatea de a lua decizii cu privire la oportunitatea și modalitatea de a răspunde la riscurile asociate oportunității de finanțare. Societatea A nu îndeplinește funcții de evaluare a oportunității de finanțare, nu ia în considerare prima de risc adecvată și alte aspecte pentru a determina prețul adecvat al oportunității de finanțare și nu evaluează protecția adecvată a investiției sale financiare. Societățile A, B și C au toate capacitatea financiară de a-și asuma riscurile respective.

D.1.2.1.4. Etapa 4: Interpretarea etapelor 1-3

1.86 Realizarea etapelor 1-3 implică colectarea de informații referitoare la asumarea și gestionarea riscurilor în tranzacția controlată. Următoarea etapă constă în interpretarea informațiilor rezultate din etapele 1-3 și evaluarea dacă asumarea contractuală a riscului este în concordanță cu comportamentul părților și cu celelalte date ale cazului, analizând (i) dacă întreprinderile asociate respectă termenii contractuali în conformitate cu principiile din secțiunea D.1.1 și (ii) dacă partea care își asumă riscul, așa cum a fost analizată la punctul (i), exercită controlul asupra riscului și are capacitatea financiară de a-și asuma riscul.

1.87 Importanța etapei 4 va depinde de ce anume se constată. În circumstanțele din exemplele 1 și 2 de mai sus, această etapă poate fi relativ evidentă. În cazul în care o parte care își asumă prin contract un risc aplică acea preluare contractuală a riscului în comportamentul său și, de asemenea, ambele exercită controlul asupra și dispun de capacitatea financiară de a-și asuma riscul, atunci nu este necesară o analiză suplimentară după etapa 4 (i) și (ii) pentru a determina asumarea riscului. Societățile A și B din ambele exemple își îndeplinesc obligațiile reflectate în contracte și exercită controlul asupra riscurilor pe care și le asumă în cadrul tranzacției, susținute de

capacitatea financiară. Ca urmare, etapa 4 (ii) este respectată și nu este necesară luarea în considerare a etapei 5, următoarea fiind etapa 6.

1.88 În conformitate cu discuția referitoare la termenii contractuali (a se vedea secțiunea D.1.1), ar trebui să se analizeze în cadrul etapei 4 (i) dacă comportamentul părților este în conformitate cu asumarea riscului cuprins în contractele scrise sau dacă termenii contractuali nu au fost respectați sau sunt incompleți. În cazul în care există diferențe între clauzele contractuale legate de risc și comportamentul părților care sunt semnificative din punct de vedere economic și acestea ar fi luate în considerare de terți la stabilirea prețului tranzacției dintre aceștia, comportamentul părților în contextul clauzelor contractuale consecvente ar trebui, în general, să fie considerat ca fiind cea mai bună dovadă a intenției părților în ceea ce privește asumarea riscului.

1.89 Se presupune, de exemplu, că un producător a cărui monedă funcțională este dolarul american vinde bunuri unui partener distribuitor din altă țară, a cărui monedă funcțională este euro, iar contractul scris prevede că distribuitorul își asumă toate riscurile de fluctuație a cursului valutar în legătură cu această tranzacție controlată. Dacă, totuși, prețul bunurilor este facturat de producător distribuitorului pe o perioadă lungă de timp în euro, moneda distribuitorului, atunci aspectele condițiilor contractuale scrise nu reflectă relațiile comerciale sau financiare reale dintre părți. Asumarea riscului în cadrul tranzacției ar trebui să fie determinată de comportamentul real al părților în contextul clauzelor contractuale, mai degrabă decât de aspecte ale clauzelor contractuale scrise care nu sunt aplicate în practică. Principiul poate fi ilustrat în continuare prin exemplul 7 din anexa la capitolul VI, în cazul în care există o inconsecvență între asumarea contractuală a riscului și comportamentul părților, după cum reiese din suportarea costurilor legate de rezultatul negativ al acestui risc.

1.90 În cadrul etapei 4 (ii) trebuie să se stabilească dacă partea care își asumă riscul în temeiul contractului, luând în considerare dacă clauzele contractuale au fost aplicate în comportamentul părților în cadrul etapei 4 (i), controlează riscul și are capacitatea financiară de a-și asuma riscul. Dacă toate circumstanțele prevăzute în exemplul 1 rămân aceleași, cu excepția faptului că prevederile contractului dintre societatea A și societatea B alocă riscul de dezvoltare societății B și dacă nu există, din comportamentul părților în cadrul etapei 4 (i) dovezi care să sugereze că alocarea contractuală a riscului nu este respectată, atunci societatea B își asumă contractual riscul de dezvoltare, dar faptele atestă că societatea B nu are capacitatea de a evalua riscul de dezvoltare și nu ia decizii în legătură cu activitățile societății A. Societatea B nu are nicio funcție de luare a deciziilor care să îi permită să controleze riscul de dezvoltare prin luarea de decizii care afectează rezultatele acelui risc. Pe baza informațiilor furnizate în Exemplul 1, riscul de dezvoltare este controlat de Societatea A. Stabilirea faptului că partea care își asumă un risc nu este partea care controlează acel risc înseamnă că

este necesară o analiză suplimentară în cadrul etapei 5.

1.91 Dacă circumstanțele din Exemplul 2 rămân aceleași, cu excepția faptului că, în timp ce contractul specifică faptul că societatea A își asumă riscurile lanțului de aprovizionare, societatea B nu a fost rambursată de societatea A atunci când componentele cheie nu au fost asigurate la timp, analiza de la etapa 4 (i) ar arăta că asumarea contractuală a riscului nu a fost respectată în practică în ceea ce privește respectivul risc asociat lanțului de aprovizionare, astfel încât societatea B își asumă, de fapt, consecințele negative ale acestui risc. Pe baza informațiilor furnizate în exemplul 2, societatea B nu are niciun control asupra riscului lanțului de aprovizionare, în timp ce societatea A exercită controlul. Prin urmare, partea care își asumă riscul, așa cum este analizat la etapa 4 (i), nu exercită controlul asupra acestui risc la etapa 4 (ii) și este necesară o analiză suplimentară la etapa 5.

1.92 În circumstanțele exemplului 3, analiza din etapa 4 (i) arată că asumarea riscului de utilizare de către societatea A este în concordanță cu angajamentele sale contractuale cu societatea C, dar în etapa 4 (ii) se stabilește că societatea A nu controlează riscurile pe care și le asumă asociate investiției și exploatării activului. Societatea A nu are nicio funcție de luare a deciziilor care să îi permită să își controleze riscurile prin decizii care afectează rezultatele riscurilor. În cadrul etapei 4 (ii) partea care își asumă riscul nu controlează acest risc și este necesară o analiză suplimentară în cadrul etapei 5.

1.93 În unele cazuri, analiza de la etapa 3 poate indica faptul că există mai multe întreprinderi multinaționale capabile să exercite controlul asupra unui risc. Cu toate acestea, controlul necesită atât capacitate, cât și performanță funcțională pentru a exercita controlul asupra unui risc. Prin urmare, dacă mai multe părți sunt capabile să exercite controlul, dar entitatea care își asumă prin contract riscul (așa cum este analizat la etapa 4 (i)) este singura parte care exercită efectiv controlul prin capacitate și performanță funcțională, atunci partea care își asumă prin contract riscul controlează și riscul.

1.94 În plus, în unele cazuri pot exista mai multe părți la tranzacție care exercită controlul asupra unui anumit risc. În cazul în care compania asociată care își asumă riscul (așa cum este analizat în etapa 4 (i)) controlează acest risc în conformitate cu cerințele prevăzute la alineatele 1.65 - 1.66, tot ce rămâne în etapa 4 (ii) este să se analizeze dacă societatea are capacitatea financiară de a-și asuma riscul. În acest caz, faptul că și alte întreprinderi asociate exercită controlul asupra aceluiași risc nu afectează asumarea acestui risc de către prima întreprindere menționată, iar etapa 5 nu trebuie luată în considerare.

1.95 În cazul în care două sau mai multe părți la tranzacție își asumă un risc specific (așa cum este analizat în etapa 4(i)) și, în plus, controlează împreună riscul specific și fiecare are capacitatea financiară de a-și asuma partea lor de risc, atunci această asumare a riscului ar trebui respectată.

Exemplele pot include preluarea prin contract a riscului de dezvoltare în cadrul unei tranzacții în care întreprinderile convin să suporte împreună costurile de creare a unui produs nou.

1.96 Dacă se stabilește că întreprinderea asociată care își asumă riscul, așa cum este analizat la etapa 4 (i), fie nu controlează riscul, fie nu are capacitatea financiară de a-și asuma riscul, atunci trebuie efectuată analiza descrisă la etapa 5.

1.97 Având în vedere complexitatea care poate apărea în anumite circumstanțe atunci când se stabilește dacă o întreprindere asociată care își asumă un risc controlează acel risc, testul de control trebuie considerat ca fiind îndeplinit în cazul în care ipoteze de risc comparabile pot fi identificate într-o tranzacție necontrolată comparabilă. Pentru a fi comparabile, aceste ipoteze de risc necesită ca elementele caracteristice relevante din punct de vedere economic ale tranzacțiilor să fie comparabile. În cazul în care se face o astfel de comparație, este deosebit de important să se stabilească faptul că societatea care își asumă un risc comparabil în tranzacția necontrolată îndeplinește funcții comparabile de gestionare a riscurilor legate de controlul acestui risc cu cele efectuate de societatea asociată care își asumă un risc în tranzacția controlată. Scopul comparației este de a stabili că o parte independentă care își asumă un risc comparabil cu cel asumat de compania asociată îndeplinește, de asemenea, funcții de gestionare a riscurilor comparabile cu cele îndeplinite de compania asociată.

D.1.2.1.5. Etapa 5: Alocarea riscului

1.98 Dacă se stabilește la etapa 4 (ii) că societatea asociată care își asumă riscul pe baza etapelor 1 - 4 (i) nu exercită controlul asupra riscului sau nu dispune de capacitatea financiară de a-și asuma riscul, atunci riscul trebuie alocat întreprinderii care exercită controlul și care dispune de capacitatea financiară de a-și asuma riscul. Dacă se identifică mai multe întreprinderi asociate care exercită controlul și dispun de capacitatea financiară de a-și asuma riscul, atunci riscul trebuie alocat întreprinderii asociate sau grupului de întreprinderi asociate care exercită cel mai mare control. Celelalte părți care desfășoară activități de control trebuie remunerate corespunzător, ținând cont de importanța activităților de control desfășurate.

1.99 În circumstanțe excepționale, este posibil ca nicio întreprindere asociată să nu poată fi identificată ca exercitând atât controlul asupra riscului, cât și capacitatea financiară de asumare a acestuia. Deoarece o astfel de situație nu este probabil să apară în tranzacțiile dintre terți, va trebui efectuată o analiză temeinică a faptelor și circumstanțelor cazului pentru a identifica motivele și acțiunile care au condus la această situație. Pe baza acestei evaluări, administrațiile fiscale vor stabili ce ajustări ale tranzacției sunt necesare pentru ca tranzacția să conducă la un rezultat de valoare de piață . Poate fi necesară o evaluare a rațiunii comerciale a tranzacției pe baza

secțiunii D.2.

D.1.2.1.6. Etapa 6: Stabilirea prețului tranzacției luând în considerare consecințele alocării riscurilor

1.100 Urmând îndrumările din această secțiune, tranzacția delimitată cu exactitate ar trebui să fie apoi evaluată în conformitate cu instrumentele și metodele disponibile contribuabililor și administrațiilor fiscale stabilite în următoarele capitole ale prezentului Ghid OCDE 2017 și luând în considerare consecințele financiare și de altă natură ale asumării riscurilor și remunerarea pentru gestionarea riscurilor. Asumarea unui risc ar trebui compensată printr-un randament anticipat adecvat, iar atenuarea riscurilor ar trebui să fie remunerată în mod corespunzător. Astfel, un contribuabil care își asumă și diminuează un risc va avea dreptul la o remunerație anticipată mai mare decât un contribuabil care își asumă doar un risc sau doar îl atenuează, dar nu le face pe amândouă.

1.101 În circumstanțele exemplului 1 de la alineatul 1.83, societatea A își asumă și controlează riscul de dezvoltare și ar trebui să suporte consecințele financiare ale eșecului și să se bucure de consecințele financiare ale succesului. Societatea B ar trebui să fie remunerată în mod corespunzător pentru prestarea serviciilor sale de dezvoltare, cu tot cu riscul ca aceasta să nu reușească să facă acest lucru în mod competent.

1.102 În cazul exemplului 2 de la alineatul 1.84, riscurile semnificative asociate cu generarea de profituri din activitățile de producție sunt controlate de către societatea A, iar consecințele avantajoase și dezavantajoase ale acestor riscuri, prin urmare, trebuie alocate societății A. Societatea B controlează riscul asociat lipsei de competență în furnizarea serviciilor, iar remunerația sa ar trebui să ia în considerare acest risc, precum și costurile de finanțare pentru achiziționarea unității de producție. Deoarece riscurile în raport cu capacitatea de utilizare a bunurilor sunt controlate de către societatea A, societății A ar trebui să i se aloce riscul de subutilizare. Prin urmare, consecințele financiare legate de materializarea riscului, inclusiv neacoperirea costurilor fixe, deprecierea sau costurile de închidere trebuie atribuite societății A.

1.103 Consecințele alocării riscurilor din exemplul 3 de la alineatul 1.85 depind de analiza funcțiilor de la etapa 3. Societatea A nu are control asupra riscurilor semnificative din punct de vedere economic asociate investiției și exploatării activului, iar aceste riscuri ar trebui să fie aliniate cu controlul acestor riscuri de către societățile B și C. Contribuția funcțională a societății A se limitează la furnizarea de finanțare pentru o sumă echivalentă cu costul activului care permite crearea și exploatarea activului de către societățile B și C. Cu toate acestea, analiza funcțională mai oferă și dovezi că societatea A nu are capacitatea și autoritatea de a controla riscul de a investi într-un activ financiar. Societatea A nu are capacitatea de a lua decizii pentru a prelua sau a refuza oportunitatea de finanțare sau capacitatea de a lua decizii

cu privire la oportunitatea și modalitatea prin care să răspundă la riscurile asociate oportunității de finanțare. Societatea A nu îndeplinește funcții de evaluare a oportunității de finanțare, nu ia în considerare prima de risc adecvată și alte aspecte pentru a determina prețul adecvat al oportunității de finanțare și nu evaluează protecția adecvată a investiției sale financiare. În circumstanțele exemplului 3, societatea A nu ar avea dreptul la mai mult decât un randament fără risc[3] ca măsură adecvată a profiturilor pe care are dreptul să le rețină, deoarece nu are capacitatea de a controla riscul asociat investiției într-un activ financiar mai riscant.

Riscul va fi alocat întreprinderii care deține controlul și capacitatea financiară de a-și asuma riscul asociat activului financiar. În circumstanțele date, aceasta ar fi societatea B. Societatea A nu controlează riscul de investiții care antrenează o primă de risc potențială. Poate fi necesar să se procedeze la o evaluare a rațiunii comerciale a tranzacției pe baza îndrumărilor din secțiunea D.2, luând în considerare faptele și circumstanțele complete ale tranzacției.

1.104 Îndrumările privind relația dintre asumarea riscurilor în legătură cu aportul fondurilor și activitățile operaționale pentru care sunt utilizate fondurile sunt prezentate la alineatele 6.60-6.64. Conceptele reflectate în aceste alineate sunt aplicabile în egală măsură investițiilor în active, altele decât imobilizările necorporale.

1.105 Una dintre părți ar trebui să fie întotdeauna remunerată în mod corespunzător pentru funcțiile sale de control în raport cu riscul. De obicei, remunerația va deriva din consecințele alocării riscului și, prin urmare, partea respectivă va avea dreptul să primească beneficiile în sensul creșterii și să suporte costurile în sensul scăderii. În situațiile în care o parte contribuie la controlul riscului dar nu își asumă riscul, compensația care ia forma unei partajări a potențialelor avantaje și dezavantaje, proporționale cu această contribuție la control, poate fi adecvată.

1.106 Diferența dintre rentabilitățile *ex ante* și *ex post* discutate în special în secțiunea D din capitolul VI apare în mare parte din riscurile asociate incertitudinii rezultatelor viitoare ale activității. După cum s-a discutat la alineatul 1.78, preluarea prin contract *ex ante* a riscului ar trebui să ofere dovezi clare ale unui angajament de asumare a riscului înainte de materializarea rezultatelor riscului. Urmând etapele din această secțiune, analiza prețurilor de transfer va determina delimitarea exactă a tranzacției în ceea ce privește riscul, inclusiv riscul asociat cu rentabilitățile neanticipate. O parte care, în conformitate cu acești pași, nu își asumă riscul și nici nu contribuie la controlul acestui risc, nu va avea dreptul la profituri neanticipate (sau obligația de a suporta pierderi neanticipate) care decurg din acest risc. În circumstanțele exemplului 3 (a se vedea alineatul 1.85), acest lucru ar însemna că nici profiturile neanticipate, nici pierderile neanticipate nu vor fi alocate societății A. În consecință, dacă activul din exemplul 3 ar fi

[3] Societatea A ar putea avea dreptul la o rentabilitate mai mică decât cea fără riscuri dacă, de exemplu, tranzacția nu este luată în considerare în conformitate cu secțiunea D.2.

distrus în mod neașteptat, ducând la o pierdere neanticipată, această pierdere ar fi alocată în scopul stabilirii prețurilor de transfer societății sau societăților care controlează riscul de investiții, contribuie la controlul acestui risc și au capacitatea financiară de a-și asuma acest risc și care ar avea dreptul la profituri sau pierderi neanticipate în ceea ce privește activul. Societatea sau societățile respective ar fi obligate să despăgubească societatea A pentru randamentul la care are dreptul, așa cum este descris la alineatul 1.103.

D.1.3. Caracteristicile bunurilor sau serviciilor

1.107 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 delimitarea tranzacției și 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 bunului, calitatea și fiabilitatea acestuia, precum și disponibilitatea și volumul stocului; în cazul prestării de servicii, natura și amploarea serviciilor și în cazul imobilizărilor necorporale, forma tranzacției (de exemplu, licențiere sau vânzare), tipul de activ (de exemplu, brevet, marcă comercială sau know-how), durata și gradul de protecție și beneficiile anticipate din utilizarea activului în cauză. Pentru discuții suplimentare despre unele dintre caracteristicile specifice ale imobilizărilor necorporale care se pot dovedi importante într-o analiză de comparabilitate care implică transferuri de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale, a se vedea secțiunea D.2.1 din capitolul VI.

1.108 În funcție de metoda prețurilor de transfer, acestui factor trebuie să i se acorde o importanță mai mare sau mai mică. Dintre metodele descrise în capitolul II din prezentul Ghid OCDE 2017, cerința privind comparabilitatea bunurilor sau serviciilor este cea mai strictă pentru metoda prețului comparabil necontrolat. În contextul acestei metode, 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 2.16). 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 2.29 și 2.47). Diferențele în ceea ce privește caracteristicile bunurilor sau serviciilor sunt, de asemenea, mai puțin sensibile în cazul metodelor bazate pe analiza profitului decât în cazul metodelor tradiționale bazate pe analiza tranzacției (a se vedea, în special, alineatul 2.75). Cu toate acestea, acest lucru nu înseamnă că problema comparabilității caracteristicilor bunurilor sau serviciilor poate fi ignorată atunci când se aplică metode bazate pe analiza profitului, 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 testată.

1.109 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 asemănările funcționale decât pe asemănările 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 fezabilității 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 de a oferi elemente comparabile de încredere pentru tranzacția controlată.

D.1.4. Circumstanțele economice

1.110 Prețurile în condiții de valoare de piață pot varia de la o piață la alta, chiar și pentru tranzacțiile care implică aceleași bunuri sau servicii; prin urmare, pentru a obține comparabilitatea, este necesar ca piețele pe care operează întreprinderile independente și întreprinderile 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 reglementării guvernamentale a pieței; costurile de producție, inclusiv costurile terenurilor, 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 propriului caz vor determina dacă diferențele dintre circumstanțele economice au un efect semnificativ asupra prețului și dacă se pot face ajustări rezonabile pentru a elimina efectele acestor diferențe. Îndrumări mai detaliate cu privire la importanța unei analize de comparabilitate a caracteristicilor piețelor locale, în special a caracteristicilor pieței locale care dau naștere la economii cu locația, sunt furnizate în secțiunea D.6 din acest capitol.

1.111 Existența unui ciclu (de exemplu, ciclu economic, comercial sau de produs) este una dintre circumstanțele economice care ar trebui identificate. A se vedea alineatul 3.77 în legătură cu utilizarea datelor pe mai

mulți ani în cazul în care există cicluri.

1.112 Piața geografică este o altă circumstanță economică care ar trebui identificată. Identificarea pieței relevante este o chestiune de fapt. Pentru o serie de industrii, piețele regionale mari care cuprind mai mult de o țară se pot dovedi a fi relativ omogene, în timp ce pentru altele, diferențele dintre piețele interne (sau chiar pe piețele interne) sunt foarte importante.

1.113 În cazurile în care un grup de întreprinderi multinaționale efectuează tranzacții controlate similare în mai multe țări în care circumstanțele economice 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 semnificativ diferite în fiecare dintre aceste țări (utilizând active clar diferite și asumându-și riscuri semnificativ diferite) și/sau în care strategiile sale de afaceri și/sau circumstanțele economice se dovedesc a fi semnificativ diferite. În aceste din urmă situații, recurgerea la o abordare multiplă poate reduce fiabilitatea.

D.1.5. Strategiile întreprinderilor

1.114 Strategiile întreprinderilor trebuie, de asemenea, examinate pentru a delimita tranzacția și a determina comparabilitatea în scopul stabilirii prețurilor de transfer. Strategiile comerciale iau în considerare numeroase 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 ale întreprinderilor ar putea fi necesare la determinarea comparabilității tranzacțiilor și întreprinderilor controlate și necontrolate.

1.115 Strategiile întreprinderilor ar putea include, de asemenea, modalități 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 păstreze) 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.

1.116 Cadrul temporal poate ridica probleme deosebite administrațiilor fiscale atunci când evaluează dacă un contribuabil urmează o strategie comercială care îl diferențiază de potențialii concurenți. Unele strategii ale

întreprinderilor, 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. Dacă, în viitor, aceste profituri sporite nu se vor materializa, deoarece strategia comercială presupusă nu a fost urmată efectiv de contribuabil, rezultatul adecvat al prețurilor de transfer va necesita probabil o ajustare a prețurilor de transfer. Cu toate acestea, constrângerile legale pot împiedica reexaminarea exercițiilor fiscale anterioare de către administrațiile fiscale. Cel puțin parțial din acest motiv, administrațiile fiscale ar putea dori să supună chestiunea strategiilor întreprinderii unui control special.

1.117 Atunci când se evaluează dacă un contribuabil a urmat o strategie comercială 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 pretinsă a întreprinderii. 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 fie de către producător, fie de către distribuitor, acționând separat de producător (și costul rezultat suportat de oricare dintre aceștia), fie de către ambii, acționând în mod coordonat. În plus, eforturile neobișnuit de intense de marketing și publicitate însoțesc 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 privind strategia de afaceri. De exemplu, în tranzacțiile efectuate în condiții de valoare de piață , o întreprindere care acționează exclusiv ca agent de vânzări cu responsabilitate mică sau deloc pentru dezvoltarea pieței pe termen lung nu suportă, în general, costurile unei strategii de penetrare a pieței. În cazul în care o întreprindere întreprinde 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.

1.118 Suplimentar se va analiza dacă se așteaptă în mod real ca respectarea strategiei întreprinderii să producă o rentabilitate suficientă pentru a-și justifica costurile pe o perioadă de timp care ar fi acceptabilă într-un acord de valoare de piață. Este recunoscut faptul că o strategie comercială precum 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 așteptat nu era plauzibil la momentul tranzacției sau dacă strategia întreprinderii nu are succes, dar este totuși continuată dincolo de ceea ce ar accepta o societate independentă,

natura de valoare de piață a strategiei întreprinderii poate fi îndoielnică și poate justifica o ajustare a prețurilor de transfer. Pentru a determina perioada de timp pe care o întreprindere independentă ar accepta-o, administrațiile fiscale ar putea dori să ia în considerare dovezi ale strategiilor comerciale evidente în țara în care se desfășoară strategia de afaceri. În cele din urmă, cu toate acestea, cea mai importantă considerație este dacă strategia în cauză e plauzibil că s-ar putea dovedi profitabilă în viitorul apropiat (recunoscând și faptul că strategia ar putea eșua) și că o întreprindere care operează în condiții de valoare de piață ar fi pregătită să sacrifice profitabilitatea pe o perioadă similară în astfel de circumstanțe economice și condiții concurențiale.

D.2. Recunoașterea tranzacției delimitate cu precizie

1.119 Grație îndrumărilor furnizate în secțiunea precedentă, analiza prețurilor de transfer va fi permis identificarea natura relațiilor comerciale sau financiare dintre părți și va fi permis determinarea cu exactitate a tranzacției efective prin analizarea caracteristicilor relevante din punct de vedere economic.

1.120 În efectuarea analizei, tranzacția efectivă dintre părți va fi fost dedusă din contractele scrise și din comportamentul părților. Condițiile menționate în scris în contracte vor fi clarificate și completate prin analiza comportamentului părților și a celorlalte caracteristici relevante din punct de vedere economic ale tranzacției (a se vedea secțiunea D.1.1). În cazul în care caracteristicile tranzacției care sunt semnificative din punct de vedere economic sunt incompatibile cu contractul scris, atunci tranzacția reală va fi delimitată în conformitate cu caracteristicile tranzacției reflectate în comportamentul părților. Ipoteza riscului contractual și conduita reală în ceea ce privește asumarea riscului vor fi examinate luând în considerare controlul asupra riscului (așa cum este definit la alineatele 1.65-1.68) și capacitatea financiară de a-și asuma riscul (așa cum este definit la alineatul 1.64) și, în consecință, este posibil ca riscurile asumate în temeiul contractului să fi fost alocate în conformitate cu comportamentul părților și cu celelalte fapte pe baza etapelor 4 și 5 ale procesului de analiză a riscului într-o tranzacție controlată, așa cum se reflectă în secțiunile D.1.2.1.4 și D.1.2.1.5. Prin urmare, analiza va stabili natura reală a relațiilor comerciale sau financiare dintre părți și va delimita cu exactitate tranzacția efectivă.

1.121 Trebuie depuse toate eforturile pentru a determina prețurile tranzacției reale, așa cum sunt delimitate cu exactitate în conformitate cu Principiul valorii de piață . Diferitele instrumente și metode disponibile în acest sens administrațiilor fiscale și contribuabililor vor fi prezentate în următoarele capitole ale prezentului Ghid OCDE 2017. Administrația fiscală nu trebuie să ignore tranzacția reală sau să înlocuiască alte tranzacții cu aceasta, cu excepția cazului în care se aplică situațiile excepționale descrise

la următoarele alineate 1.122-1.125.

1.122 Această secțiune stabilește situațiile în care tranzacția dintre părți, așa cum este delimitată cu exactitate, nu poate fi luată în considerare în scopul stabilirii prețurilor de transfer. Deoarece nerecunoașterea poate fi controversată și o sursă de dublă impunere, trebuie depuse toate eforturile pentru a determina natura reală a tranzacției și pentru a aplica prețuri în condiții de valoare de piață tranzacției delimitate cu precizie și pentru a se asigura că nerecunoașterea nu este utilizată pur și simplu pentru că determinarea unui preț în condiții de valoare de piață este dificilă. În cazul în care aceeași tranzacție ar putea fi efectuată între părți independente în circumstanțe comparabile (și anume, în cazul în care toate caracteristicile relevante din punct de vedere economic sunt aceleași cu cele în care are loc tranzacția testată, cu excepția faptului că părțile sunt întreprinderi asociate), nerecunoașterea nu se va aplica. Este important faptul că simplul fapt că tranzacția nu poate fi efectuată între părți independente nu înseamnă că nu ar trebui recunoscută. Întreprinderile asociate pot avea capacitatea de a încheia o gamă mult mai larga de contracte decât întreprinderile independente și pot încheia tranzacții de natură specifică care nu sunt întâlnite sau sunt foarte rar întâlnite între întreprinderi independente și pot face acest lucru din motive de afaceri solide. Tranzacția delimitată cu exactitate poate fi ignorată și, dacă este cazul, înlocuită cu o tranzacție alternativă, în cazul în care acordurile contractuale încheiate în legătură cu tranzacția, privite în ansamblu, diferă de cele care ar fi fost adoptate de întreprinderi independente care se comportă într-o manieră rațională din punct de vedere comercial în circumstanțe comparabile, împiedicând astfel determinarea unui preț care ar fi acceptabil pentru ambele părți, luând în considerare perspectivele lor respective și opțiunile disponibile în mod realist pentru fiecare dintre ele la momentul încheierii tranzacției. De asemenea, un indicator relevant este și să se afle dacă grupul multinațional de întreprinderi în ansamblu a rămas mai sărac, în urma unei analize pre-impozitare, deoarece acest lucru poate fi un indicator că tranzacția privită în ansamblu nu are rațiunea comercială a acordurilor încheiate între întreprinderi neasociate.

1.123 Întrebarea cheie în analiză este dacă tranzacția reală are rațiunea comercială a acordurilor care ar fi convenite între întreprinderi independente în circumstanțe economice comparabile, nu întrebarea dacă două întreprinderi independente ar efectua aceeași tranzacție. Nerecunoașterea unei tranzacții care posedă rațiunea comercială a unui acord în condiții de valoare de piață nu reprezintă aplicarea adecvată a Principiului valorii de piață . 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. Trebuie remarcat din nou că simplul fapt că tranzacția nu poate fi regăsită între întreprinderi independente nu înseamnă că nu are

caracteristicile unui acord încheiat în condiții de valoare de piață.

1.124 Structura care, în scopul stabilirii prețurilor de transfer, o înlocuiește pe cea adoptată efectiv de contribuabili ar trebui să replice cât mai fidel posibil faptele tranzacției efective întreprinse, obținând în același timp un rezultat așteptat rațional din punct de vedere comercial, care ar fi permis părților să ajungă la un preț acceptabil pentru ambele părți la momentul încheierii angajamentului.

1.125 Criteriul de nerecunoaștere poate fi ilustrat prin următoarele exemple.

Exemplul 1

1.126 Societatea S1 desfășoară o activitate de producție care implică deținerea de stocuri substanțiale și o investiție semnificativă în instalații și utilaje. Deține proprietăți comerciale situate într-o zonă predispusă la inundații din ce în ce mai frecvente în ultimii ani. Asigurătorii terți se confruntă cu o incertitudine semnificativă în ceea ce privește expunerea la daune mari, astfel încât nu există o piață activă pentru asigurarea bunurilor din zonă. Societatea S2, o întreprindere asociată, oferă asigurare societății S1, iar o primă anuală reprezentând 80% din valoarea stocurilor, bunurilor și conținutului acestora este plătită de societatea S1. În acest exemplu, S1 a încheiat o tranzacție irațională din punct de vedere comercial, deoarece nu există o piață pentru asigurări având în vedere probabilitatea unor creanțe semnificative, iar relocarea sau neasigurarea pot fi alternative realiste mai atractive. Deoarece tranzacția este irațională din punct de vedere comercial, nu există un preț acceptabil nici pentru S1, nici pentru S2 din perspectiva lor individuală.

1.127 Conform indicațiilor din această secțiune, tranzacția nu trebuie recunoscută. Se consideră că societatea S1 nu achiziționează asigurarea, iar profiturile sale nu sunt reduse prin plata către societatea S2, iar societatea S2 nu emite asigurarea și, prin urmare, nu este răspunzătoare pentru nicio cerere de despăgubire.

Exemplul 2

1.128 Societatea S1 desfășoară activități de cercetare pentru a dezvolta imobilizări necorporale pe care le utilizează pentru a crea noi produse pe care le poate produce și vinde. Aceasta este de acord să transfere unei societăți asociate, societatea S2, drepturi nelimitate asupra tuturor imobilizărilor necorporale viitoare care pot apărea din activitatea sa viitoare pe o perioadă de douăzeci de ani, în schimbul unei plăți globale (sumă bloc). Acordul este irațional din punct de vedere comercial pentru ambele părți, deoarece nici societatea S1, nici societatea S2 nu au mijloace fiabile pentru a determina dacă plata reflectă o evaluare adecvată, atât pentru că nu este sigur ce gamă de activități de dezvoltare ar putea desfășura societatea S1 în perioada respectivă, cât și pentru că evaluarea rezultatelor potențiale ar fi în întregime speculativă. În conformitate cu îndrumările din această secțiune,

structura acordului adoptat de contribuabil, inclusiv forma de plată, ar trebui modificată în scopul analizei prețurilor de transfer. Structura de înlocuire trebuie să fie ghidată de caracteristicile relevante din punct de vedere economic, inclusiv funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate ale relațiilor comerciale sau financiare ale întreprinderilor asociate. Aceste fapte ar restrânge gama de structuri potențiale de înlocuire la structura cea mai consecventă cu faptele cazului (de exemplu, în funcție de aceste fapte, acordul ar putea fi reformulat ca furnizare de finanțare de către societatea S2 sau ca furnizare de servicii de cercetare de către societatea S1 sau, dacă pot fi identificate imobilizări necorporale specifice, ca o licență cu condiții de plată condiționate pentru dezvoltarea respectivelor imobilizări necorporale specifice, luând în considerare orientările privind imobilizările necorporale a căror valoare este dificil de cuantificat, după caz).

D.3. Pierderi

1.129 Atunci când o întreprindere asociată realizează în mod constant pierderi în timp ce grupul multinațional de întreprinderi în ansamblu este profitabil, faptele ar putea declanșa o examinare specială a problemelor legate de prețurile de transfer. Desigur, întreprinderile asociate, cum ar fi întreprinderile independente, pot suporta pierderi reale fie din cauza costurilor ridicate de înființare, fie a condițiilor economice nefavorabile, a ineficiențelor sau a altor motive legitime ale întreprinderii. 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 își desfășoare activitatea în astfel de condiții. În schimb, o întreprindere asociată care realizează pierderi poate continua să funcționeze dacă activitatea sa este profitabilă pentru grupul multinațional de întreprinderi în ansamblu.

1.130 Faptul că există o întreprindere pe pierdere care derulează tranzacții cu membrii profitabili ai grupului său de întreprinderi multinaționale poate sugera contribuabilului sau administrației fiscale că se impune examinarea prețurilor de transfer. Este posibil ca societatea care înregistrează pierderi să nu primească o remunerație adecvată din partea grupului de întreprinderi multinaționale din care face parte în raport cu avantajele 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 de întreprinderi multinaționale ar putea înregistra pierderi în mod constant, deoarece produce toate produsele generatoare de pierderi, în timp ce alți membri produc produsele generatoare de profit. O întreprindere independentă ar efectua un astfel de serviciu numai dacă ar primi o remunerație suficientă în schimbul serviciilor. Prin urmare, o modalitate de a aborda acest tip de problemă a prețurilor de transfer ar fi să

se considere că societatea care înregistrează pierderi primește același tip de remunerație pentru servicii pe care o întreprindere independentă l-ar primi în conformitate cu Principiul valorii de piață .

1.131 Un factor care trebuie luat în considerare în analiza pierderilor este faptul că strategiile comerciale pot diferi de la un grup de întreprinderi multinaționale la altul din varii motive de ordin istoric, economic și comercial. Pierderile recurente care apar într-o perioadă rezonabilă pot fi justificate, în unele cazuri, de o strategie comercială de a stabili prețuri deosebit de scăzute pentru a reuși pătrunderea 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 ca prețurile să fie deosebit de scăzute numai pentru o perioadă limitată, cu obiectivul specific de îmbunătățire a profiturilor 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 mici într-o situație de capacitate de producție subutilizată) ca prețuri în condiții de valoare de piață , cu excepția cazului în care se poate aștepta ca o întreprindere independentă să fi determinat prețurile într-un mod comparabil.

D.4. Efectul politicilor guvernamentale

1.132 Există unele circumstanțe în care un contribuabil va considera că un preț în condiții de valoare 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 părțile controlate sunt în concordanță cu tranzacțiile dintre întreprinderi independente.

1.133 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 ale 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, lăsând vânzătorul final să sufere orice limitare a profitului care poate apărea sau pot percepe prețuri care împart sarcina într-un fel între vânzătorul final și furnizorul intermediar. Ar trebui să se analizeze dacă un furnizor independent ar împărți sau nu costurile controlului 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 atingerea niciunui profit. Cu toate acestea, este destul de evident că o țară care controlează prețurile trebuie să țină cont de faptul că acestea vor afecta profiturile care pot fi realizate de întreprinderile care vând bunuri supuse acestor controale.

1.134 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 o întreprindere asociată altei întreprinderi asociate. De exemplu, controalele de schimb valutar pot împiedica în mod eficient o întreprindere asociată să transfere plăți ale dobânzilor 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 trateze 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 scopuri fiscale ar trebui să fie aceeași între întreprinderi asociate cu cea aplicată tranzacțiilor între întreprinderi independente. În cazul în care intervenția guvernului se aplică numai tranzacțiilor dintre întreprinderile asociate, nu există o soluție simplă la această problemă. O modalitate de abordare a problemei ar putea fi aplicarea Principiului valorii de piață , considerând intervenția drept o condiție care afectează termenii tranzacției. Tratatele pot aborda în mod specific abordările disponibile partenerilor prin tratat în cazul în care există astfel de situații.

1.135 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 într-un astfel de acord din când în când, cel mai probabil deoarece intervențiile guvernamentale au fost impuse ulterior momentului în care a început acordul. 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 faptului că există o intervenție guvernamentală care ar putea afecta plata.

1.136 Deoarece este posibil ca o întreprindere independentă 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 multinaționale. O altă abordare 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 se permite să deducă cheltuieli precum costurile suplimentare de finanțare până la efectuarea plății blocate. Preocuparea administrațiilor fiscale în aceste situații o 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 și veniturile corespunzătoare celeilalte 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 de plățile blocate datorate de o întreprindere independentă.

D.5. Utilizarea valorilor în vamă

1.137 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 în vamă pot fi utile administrațiilor fiscale în evaluarea caracterului de valoare de piață al unui preț de transfer al tranzacției controlate și viceversa. În special, funcționarii vamali pot avea informații contemporane cu privire la tranzacție care ar putea fi 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.

1.138 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 impozitele 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 impozitul pe venit și administrațiile vamale dintr-o țară în evaluarea prețurilor de transfer devine din ce în ce mai frecventă, iar acest lucru 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 impozitul pe venit și 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.

D.6. Economii la locație și alte caracteristici ale pieței locale

1.139 Alineatele 1.110, 1.112 și 6.120 indică faptul că particularitățile pieței geografice în care se desfășoară operațiunile comerciale pot afecta comparabilitatea și prețurile în condiții de valoare de piață. Pot apărea probleme dificile în evaluarea diferențelor dintre piețele geografice și în determinarea ajustărilor de comparabilitate adecvate. Astfel de probleme pot apărea în legătură evaluarea economiilor de costuri care pot fi atribuite funcționării pe o anumită piață. Astfel de economii sunt uneori denumite economii la locație. În alte situații, pot apărea probleme de comparabilitate în legătură cu evaluarea avantajelor sau dezavantajelor pieței locale, care pot să nu fie direct legate de economiile la locație.

D.6.1. Economii la locație

1.140 Alineatele 9.126 - 9.131 discută tratamentul economiilor la locație în contextul unei restructurări a întreprinderii. Principiile descrise în aceste alineate se aplică în general tuturor situațiilor în care sunt prezente economii la locație, nu doar în cazul unei restructurări a întreprinderii.

1.141 În conformitate cu îndrumările de la alineatele 9.126 – 9.131, pentru a determina modul în care economiile la locație trebuie împărțite între două sau mai multe întreprinderi asociate, este necesar să se ia în considerare (i) dacă există economii cu locația; (ii) valoarea oricăror economii cu locația; (iii) măsura în care economiile cu locația sunt fie reținute de un membru sau membri ai grupului de întreprinderi multinaționale, fie sunt transferate clienților sau furnizorilor independenți și (iv) în cazul în care economiile cu locația nu sunt transferate integral clienților sau furnizorilor independenți, modul în care întreprinderile independente care operează în circumstanțe similare ar aloca orice economii nete cu locația reținute.

1.142 În cazul în care analiza funcțională arată că există economii la locație care nu sunt transferate clienților sau furnizorilor și în cazul în care pot fi identificate entități și tranzacții comparabile pe piața locală, aceste comparabile de pe piața locală vor oferi cea mai fiabilă indicație cu privire la modul în care economiile nete cu locația ar trebui alocate între două sau mai multe întreprinderi asociate. Astfel, în cazul în care sunt disponibile comparabile fiabile pe piața locală și pot fi utilizate pentru a identifica prețurile în condiții de valoare de piață, nu ar trebui să mai fie necesare ajustări specifice de comparabilitate pentru economiile cu locația.

1.143 Atunci când nu există comparabile fiabile pe piața locală, determinările privind existența și alocarea economiilor cu locația între membrii unui grup de întreprinderi multinaționale și orice ajustări de comparabilitate necesare pentru a lua în considerare economiile cu locația ar trebui să se bazeze pe o analiză a tuturor faptelor și circumstanțelor relevante, inclusiv a funcțiilor îndeplinite, a riscurilor asumate și a activelor utilizate de întreprinderile asociate relevante, în modul descris la alineatele 9.126 - 9.131.

D.6.2. Alte caracteristici ale pieței locale

1.144 Caracteristicile pieței locale unde se desfășoară activitățile comerciale pot afecta prețul în condiții de valoare de piață în ceea ce privește tranzacțiile dintre întreprinderile asociate. În timp ce unele astfel de caracteristici pot duce la economii de locație, altele pot da naștere unor preocupări de comparabilitate care nu sunt direct legate de astfel de economii. De exemplu, comparabilitatea și analiza funcțională efectuate în legătură cu o anumită chestiune pot sugera că particularitățile relevante ale pieței geografice în care sunt fabricate sau vândute produsele, puterea de cumpărare și preferințele de produs ale gospodăriilor de pe piața respectivă, dacă piața se extinde sau se contractă, nivelul de concurență de pe piață și alți factori similari afectează prețurile și marjele care pot fi realizate pe piață. În mod similar, comparabilitatea și analiza funcțională efectuate în legătură cu o anumită chestiune pot sugera că disponibilitatea relativă a infrastructurii

locale a țării, disponibilitatea relativă a unui grup de mână de lucru calificată, proximitatea față de piețele profitabile și caracteristici similare pe o piață geografică unde se desfășoară activitățile comerciale creează avantaje sau dezavantaje legate de piață care trebuie luate în considerare. Ar trebui efectuate ajustări de comparabilitate adecvate pentru a ține cont de astfel de factori în care pot fi identificate ajustări fiabile care vor îmbunătăți comparabilitatea.

1.145 Pentru a evalua dacă sunt necesare ajustări de comparabilitate pentru astfel de caracteristici ale pieței locale, cea mai fiabilă abordare va consta în fundamentarea pe datele privind tranzacțiile necontrolate comparabile de pe piața geografică respectivă între întreprinderi independente care îndeplinesc funcții similare, își asumă riscuri similare și utilizează active similare. Astfel de tranzacții sunt efectuate în aceleași condiții de piață ca și tranzacția controlată și, în consecință, în cazul în care pot fi identificate tranzacții comparabile pe piața locală, nu ar trebui să fie necesare ajustări specifice pentru caracteristicile pieței locale.

1.146 În situațiile în care nu pot fi identificate comparabilele rezonabile de pe piața locală, determinarea ajustărilor de comparabilitate adecvate pentru caracteristicile pieței locale ar trebui să ia în considerare toate faptele și circumstanțele relevante. Ca și în cazul economiilor la locație, în fiecare caz în care nu pot fi identificate comparabile fiabile pe piața locală, este necesar să se ia în considerare (i) dacă există un avantaj sau dezavantaj de piață, (ii) valoarea oricărei creșteri sau scăderi a veniturilor, costurilor sau profiturilor, în raport cu comparabilele identificate de pe alte piețe, care pot fi atribuite avantajului sau dezavantajului pieței locale, (iii) gradul în care beneficiile sau sarcinile caracteristicilor pieței locale sunt transferate clienților sau furnizorilor independenți și (iv) în cazul în care există beneficii sau sarcini atribuibile caracteristicilor pieței locale și nu sunt transferate integral clienților sau furnizorilor independenți, modul în care întreprinderile independente care funcționează în circumstanțe similare ar aloca astfel de beneficii sau sarcini nete între ele.

1.147 Necesitatea ajustărilor de comparabilitate legate de caracteristicile pieței locale în cazurile în care nu pot fi identificate comparabile fiabile de pe piața locală în mod rezonabil poate apărea în mai multe contexte diferite. În anumite situații, avantajele sau dezavantajele pieței pot afecta prețurile în condiții de valoare de piață ale bunurilor transferate sau ale serviciilor furnizate între întreprinderile asociate.

1.148 În alte circumstanțe, o restructurare a întreprinderii sau transferul de imobilizări necorporale între întreprinderile asociate poate face posibil ca o parte la tranzacție să beneficieze de avantajele pieței locale sau să solicite părții respective să își asume sarcina dezavantajelor pieței locale într-un mod care nu ar fi fost posibil în absența restructurării întreprinderii sau a transferului imobilizărilor necorporale. În astfel de circumstanțe, existența anticipată a avantajelor și dezavantajelor pieței locale poate afecta prețul

conform Principiului valorii de piață plătit în legătură cu restructurarea întreprinderii sau cu transferul de imobilizări necorporale.

1.149 În efectuarea unei analize a prețurilor de transfer este important să se facă distincția între caracteristicile pieței locale, care nu sunt imobilizări necorporale, și orice drepturi contractuale, licențe guvernamentale sau know-how necesar pentru a exploata acea piață, care pot fi imobilizări necorporale. În funcție de circumstanțe, aceste tipuri de imobilizări necorporale pot avea o valoare importantă care ar trebui luată în considerare într-o analiză a prețurilor de transfer în modul descris în Capitolul VI, inclusiv principiile privind remunerația entităților care exercită funcții, utilizează active și își asumă riscuri asociate cu dezvoltarea imobilizărilor necorporale cuprinse în secțiunea B din Capitolul VI. În anumite circumstanțe, drepturile contractuale și licențele guvernamentale pot limita accesul concurenților la o anumită piață și, prin urmare, pot afecta modul în care consecințele economice ale caracteristicilor pieței locale se distribuie între părțile la o anumită tranzacție. În alte circumstanțe, drepturile contractuale sau licențele guvernamentale de a accesa o piață pot fi disponibile pentru mulți sau pentru toți potențialii intrați pe piață, cu puține restricții.

1.150 De exemplu, o țară poate solicita eliberarea unei licențe de reglementare ca o condiție prealabilă pentru desfășurarea unei activități de gestionare a investițiilor în țară și poate restricționa numărul de firme cu capital străin cărora li se acordă astfel de licențe. Comparabilitatea și analiza funcțională pot indica faptul că pentru a se califica pentru o astfel de licență e nevoie să li se demonstreze autorităților guvernamentale competente că furnizorul de servicii are experiența și capitalul necesare astfel încât să desfășoare onorabil o astfel de activitate. Piața la care se referă o astfel de licență poate fi, de asemenea, una cu caracteristici unice. Poate fi, de exemplu, o piață în care structura acordurilor de pensii și asigurări dă naștere unor mari rezerve de numerar, necesității de a diversifica investițiile la nivel internațional și unei cereri ridicate rezultate pentru servicii de calitate în managementul investițiilor și cunoașterea piețelor financiare externe, care pot face ca furnizarea unor astfel de servicii să fie extrem de profitabilă. Analiza de comparabilitate poate sugera în continuare că aceste caracteristici ale pieței locale pot afecta prețul care poate fi perceput pentru anumite tipuri de servicii de gestionare a investițiilor și marjele de profit care pot fi obținute din furnizarea unor astfel de servicii. În aceste condiții, imobilizarea necorporală în cauză (adică licența de reglementare pentru furnizarea de servicii de gestionare a investițiilor) poate permite părții sau părților care dețin licența să extragă o parte mai mare din beneficiile funcționării pe piața locală, inclusiv beneficiile oferite de caracteristicile unice ale acestei piețe, decât ar fi cazul în absența cerinței de acordare a licenței. Cu toate acestea, în evaluarea impactului licenței de reglementare, poate fi important, în anumite cazuri, să se ia în considerare contribuțiile atât ale membrului grupului local de întreprinderi multinaționale pe piața locală, cât și cele ale

altor membri ai grupului din afara pieței locale în furnizarea capacităților necesare pentru obținerea licenței, așa cum este descris în secțiunea B din capitolul VI.

1.151 Într-o altă situație, analiza de comparabilitate, inclusiv cea funcțională, poate sugera că o licență de exercitare a unei activități economice acordată de către autoritățile publice constituie o condiție prealabilă pentru furnizarea unui anumit serviciu pe o piață geografică. Cu toate acestea, este posibil ca astfel de licențe să fie ușor accesibile oricărui solicitant calificat și să nu aibă ca efect restricționarea numărului de concurenți de pe piață. În astfel de circumstanțe, cerința de licență nu poate reprezenta un obstacol important la intrarea pe piață, iar deținerea unei astfel de licențe nu poate avea niciun impact vizibil asupra modului în care beneficiile funcționării pe piața locală sunt împărțite între întreprinderi independente.

D.7. Colectivul de angajați

1.152 Unele întreprinderi reușesc să constituie un nucleu de angajați caracterizat prin calificări și experiență unice. Existența unui astfel de colectiv de angajați poate afecta prețul în condiții de valoare de piață pentru serviciile prestate de grupul de angajați sau eficiența cu care sunt prestate serviciile sau bunurile produse de întreprindere. Astfel de factori ar trebui să fie luați în considerare în mod obișnuit într-o analiză de comparabilitate a prețurilor de transfer. În cazul în care este posibil să se determine avantajele sau dezavantajele reprezentate de colectivul de angajați unic în raport cu personalul întreprinderilor care se angajează în tranzacții potențial comparabile, se pot face ajustări de comparabilitate pentru a reflecta impactul colectivului de angajați asupra prețurilor în condiții de valoare de piață pentru bunuri sau servicii.

1.153 În cazul unor restructurări a întreprinderilor și a altor tranzacții similare este posibil ca un colectiv de angajați să fie transferat de la o întreprindere asociată la alta ca parte a tranzacției. În astfel de circumstanțe, este posibil ca transferul colectivului de muncă, împreună cu alte active transferate ale întreprinderii în cauză, să permită cesionarului să economisească timpul și cheltuielile de angajare și formare a unui nou colectiv de angajați. În funcție de metodele de stabilire a prețurilor de transfer utilizate pentru a evalua tranzacția globală, în astfel de cazuri poate fi adecvat să se reflecte astfel de economii de timp și cheltuieli sub formă de ajustări de comparabilitate la prețul de piață perceput în mod normal în ceea ce privește activele transferate. În alte situații, transferul colectivului de muncă poate duce la limitări ale flexibilității cesionarului în structurarea operațiunilor comerciale și poate crea potențiale răspunderi în cazul în care lucrătorii sunt concediați. În astfel de cazuri, poate fi oportun ca remunerația plătită cu titlu de restructurare să reflecte potențialele datorii și limitări

viitoare.

1.154 Alineatul de mai sus nu intenționează să sugereze că transferurile sau detașarea angajaților între membrii unui grup de întreprinderi multinaționale ar trebui să facă obiectul unei remunerații separate ca regulă generală. În multe cazuri, transferul angajaților între întreprinderile asociate nu va da naștere unei necesități de remunerare. În cazul în care angajații sunt detașați (altfel spus, rămân pe statul de plată al cedentului, dar lucrează pentru cesionar), remunerația corespunzătoare în condiții de valoare de piață pentru serviciile angajaților detașați în cauză va fi singura plată necesară.

1.155 Cu toate acestea, trebuie remarcat faptul că, în anumite situații, transferul sau detașarea unuia sau mai multor angajați poate duce, în funcție de fapte și circumstanțe, la transferul de know-how de valoare sau alte imobilizări necorporale de la o întreprindere asociată la alta. De exemplu, un angajat al societății A detașat la societatea B poate avea cunoștință de o formulă secretă deținută de societatea A și poate pune această formulă secretă la dispoziția societății B pentru a fi utilizată în operațiunile sale comerciale. În mod similar, angajații societății A, detașați la societatea B pentru a ajuta la pornirea unei fabrici, pot pune la dispoziția societății A know-how-ul de producție pentru a fi utilizat în operațiunile sale comerciale. În cazul în care rezultă o astfel de furnizare de know-how sau alte imobilizări necorporale din transferul sau detașarea angajaților, aceasta trebuie analizată separat în conformitate cu dispozițiile Capitolului VI și trebuie plătit un preț corespunzător pentru dreptul de utilizare a imobilizărilor necorporale.

1.156 De asemenea, trebuie remarcat faptul că accesul la un colectiv de angajați dotat cu experiență și calificări specifice poate, în anumite circumstanțe, să crească valoarea imobilizărilor necorporale sau a altor active transferate, chiar și în cazul în care angajații care constituie acest colectiv nu sunt transferați. Exemplul 23 din anexa la Capitolul VI ilustrează un studiu de caz în care interacțiunea dintre imobilizările necorporale și accesul la un colectiv de angajați poate fi importantă într-o analiză a prețurilor de transfer.

D.8. Sinergiile într-un grup de întreprinderi multinaționale

1.157 Problemele de comparabilitate și necesitatea ajustărilor de comparabilitate pot apărea, de asemenea, din cauza existenței sinergiilor într-un grup de întreprinderi multinaționale. În anumite circumstanțe, grupurile multinaționale de întreprinderi și întreprinderile asociate care cuprind astfel de grupuri pot beneficia de pe urma interacțiunilor sau sinergiilor între membrii grupului care nu ar fi, în general, disponibile întreprinderilor independente care se regăsesc într-o situație similară. Astfel de sinergii de grup pot apărea, de exemplu, ca urmare a puterii de cumpărare combinate sau a economiilor de scară, a sistemelor informatice și de

comunicații combinate și integrate, a gestionării integrate, a eliminării duplicării, a creșterii capacității de împrumut și altor numeroși factori similari. Astfel de sinergii de grup sunt adesea favorabile grupului în ansamblu și, prin urmare, ele pot crește profiturile agregate obținute de membrii grupului, cu condiția ca economiile de costuri preconizate să fie, de fapt, realizate și în funcție de condițiile concurențiale. În alte situații, astfel de sinergii pot fi negative, cum ar fi atunci când dimensiunea și domeniul de aplicare al activităților grupului creează bariere birocratice cu care nu se confruntă întreprinderile mai mici și mai reactive sau atunci când o parte a activității este constrânsă să lucreze cu sisteme informatice sau de comunicații care nu sunt cele mai eficiente pentru activitate din cauza standardelor la nivel de grup stabilite de grupul multinațional de întreprinderi.

1.158 Alineatul 7.13 din prezentul Ghid OCDE 2017 sugerează că o întreprindere asociată nu ar trebui să se considere că beneficiază de un serviciu intragrup sau nu ar trebui să fie obligată să efectueze vreo plată atunci când obține beneficii ocazionale care pot fi atribuite exclusiv apartenenței sale la un grup multinațional mai mare de întreprinderi. În acest context, termenul "ocazional" se referă la beneficiile care rezultă exclusiv în virtutea afilierii la grup și în absența unor acțiuni sau tranzacții concertate deliberate care să conducă la acest beneficiu. Termenul "ocazional" nu se referă la cuantumul acestor beneficii și nici nu sugerează că aceste beneficii trebuie să fie mici sau relativ nesemnificative. În concordanță cu această viziune generală asupra beneficiilor aferente apartenenței la grup, atunci când beneficiile sau sarcinile sinergice ale apartenenței la grup apar pur și simplu ca urmare a apartenenței la un grup de întreprinderi multinaționale și fără acțiunea concertată deliberată a membrilor grupului sau îndeplinirea oricărui serviciu sau a altei funcții de către membrii grupului, astfel de beneficii sinergice ale apartenenței la grup nu trebuie să fie remunerate separat sau alocate în mod specific între membrii grupului de întreprinderi multinaționale.

1.159 Cu toate acestea, în anumite circumstanțe, beneficiile și sarcinile sinergice ale apartenenței la grup pot apărea din cauza acțiunilor concertate deliberate ale grupului și pot oferi unui grup de întreprinderi multinaționale un avantaj structural semnificativ, identificabil în mod clar, sau un dezavantaj pe piață față de participanții la piață care nu fac parte dintr-un grup de întreprinderi multinaționale și care sunt implicați în tranzacții comparabile.

Existența unui astfel de avantaj sau dezavantaj structural, natura și sursa beneficiului sau sarcinii sinergice și dacă beneficiul sau sarcina sinergică apare prin acțiuni concertate deliberate ale grupului pot fi determinate numai printr-o analiză funcțională și comparabilă aprofundată.[4]

[4] Având în vedere diferențele de legislație locală, unele țări consideră că o acțiune concertată

1.160 De exemplu, dacă un grup ia măsuri pozitive pentru a centraliza sarcina de achiziții unei singure întreprinderi din grup pentru a profita de reducerile de volum, iar acea întreprindere din grup revinde altor membri ai grupului articolele pe care le achiziționează, atunci are loc o acțiune concertată, deliberată a grupului pentru a profita de puterea de cumpărare a grupului. În mod similar, în cazul în care un manager central de achiziții din cadrul societății-mamă sau al centrului regional de management efectuează un serviciu prin negocierea unei reduceri la nivel de grup cu un furnizor, cu condiția atingerii unor niveluri minime de achiziție la nivel de grup, iar membrii grupului achiziționează apoi de la acel furnizor și obțin reducerea, a avut loc o acțiune concertată deliberată a grupului, în ciuda absenței unor tranzacții specifice de cumpărare și vânzare între membrii grupului. Cu toate acestea, în cazul în care un furnizor oferă unilateral unui membru al unui grup un preț favorabil în speranța de a extinde domeniul relațiilor sale comerciale la alți membri ai grupului, atunci nu are loc nicio acțiune concertată deliberată a grupului.

1.161 În cazul în care sinergiile întreprinderilor care decurg din acțiunile concertate deliberate ale grupului oferă unui membru al unui grup de întreprinderi multinaționale avantaje sau sarcini semnificative care nu sunt tipice pentru societățile independente comparabile, este necesar să se determine (i) natura avantajului sau dezavantajului, (ii) cuantumul beneficiului sau prejudiciului acordat și (iii) modul în care acest beneficiu sau prejudiciu ar trebui împărțit între membrii grupului de întreprinderi multinaționale.

1.162 Dacă există sinergii importante de grup și ele pot fi atribuite acțiunilor concertate deliberate ale grupului, atunci beneficiile unor astfel de sinergii trebuie, în general, să fie împărțite de membrii grupului proporțional cu contribuția lor la crearea sinergiei. De exemplu, în cazul în care membrii grupului întreprind acțiuni concertate deliberate pentru a consolida activitățile de achiziție cu scopul de a profita de economiile de scară care rezultă din achizițiile de volum mare, beneficiile acestor sinergii de achiziții la scară largă, dacă mai rămâne ceva după ce a fost remunerată adecvat partea care coordonează activitățile de achiziție, ar trebui, de regulă, să fie împărțite de membrii grupului proporțional cu volumele lor de achiziții.

1.163 Ajustările de comparabilitate pot fi justificate pentru a ține cont de sinergiile de grup.

---

deliberată constituie întotdeauna o tranzacție, în timp ce altele nu. Cu toate acestea, consensul este că, în oricare dintre scenarii, o acțiune concertată deliberată implică o întreprindere asociată care îndeplinește funcții, utilizează active sau își asumă riscuri în beneficiul uneia sau mai multor alte întreprinderi asociate, astfel încât se impune o remunerație în condiții de valoare de piață. A se vedea, de exemplu, exemplul 5 de la alineatele 1.170-1.173.

Exemplul 1

1.164 P este societatea-mamă a unui grup de întreprinderi multinaționale care desfășoară o activitate de servicii financiare. Bilanțul consolidat al grupului este solid, astfel că este posibilă menținerea de către P a unui scor de credit AAA pe o bază consecventă. S este un membru al grupului de întreprinderi multinaționale implicat în furnizarea aceluiași tip de servicii financiare ca și ceilalți membri ai grupului și face acest lucru la scară largă pe o piață importantă. Însă, în acest caz specific, soliditatea bilanțului lui S ar obține doar un scor de credit Baa. Cu toate acestea, datorită apartenenței lui S la grupul P, creditorii independenți mari sunt dispuși să îl împrumute la rate ale dobânzii care ar fi percepute debitorilor independenți cu scor A, adică la o rată a dobânzii mai mică decât cea percepută dacă S ar fi o entitate independentă cu aceleași cifre în bilanț dar o rată a dobânzii mai mare decât ar fi disponibilă societății-mamă a grupului de întreprinderi multinaționale.

1.165 Să presupunem că S împrumută 50 de milioane EUR de la un creditor independent la rata dobânzii de piață pentru împrumutații cu scor de credit A. Să presupunem în continuare că S împrumută simultan 50 de milioane de euro de la T, o altă filială a P, cu caracteristici similare cu ale creditorului independent, în aceleași condiții și la aceeași rată a dobânzii percepută de creditorul independent (adică o rată a dobânzii bazată pe existența unui scor de credit A). Să presupunem în continuare că creditorul independent, în stabilirea termenilor și condițiilor sale, avea cunoștință de alte împrumuturi ale lui S, inclusiv împrumutul simultan către S de la T.

1.166 În aceste condiții, rata dobânzii percepută împrumutului de la T la S este o rată a dobânzii în condiții de valoare de piață , deoarece (i) este aceeași rată percepută lui S de către un creditor independent într-o tranzacție comparabilă și (ii) nu este necesară nicio plată sau ajustare de comparabilitate pentru beneficiul de sinergie al grupului care dă naștere capacității lui S de a împrumuta de la întreprinderi independente la o rată a dobânzii mai mică decât ar putea dacă nu ar fi membru al grupului, deoarece beneficiul sinergic de a putea împrumuta provine numai din apartenența la grup a lui S și nu dintr-o acțiune concertată deliberată a membrilor grupului de întreprinderi multinaționale.

Exemplul 2[5]

1.167 Situația lui S în ceea ce privește bonitatea și puterea de împrumut este identică cu cea din exemplul precedent. S împrumută 50 de milioane EUR de la Banca A. Analiza funcțională sugerează că Banca A i-ar împrumuta lui S la o rată a dobânzii aplicabilă împrumutaților cu scor de credit A fără nicio garanție formală. Cu toate acestea, P este de acord să garanteze împrumutul de la Banca A pentru a determina Banca A să împrumute la rata dobânzii care ar fi disponibilă împrumutaților cu scor AAA. În aceste condiții, S ar trebui să fie obligată să plătească un comision de garanție către P pentru furnizarea garanției exprese. La calcularea unui comision de garantare în condiții de valoare de piață, comisionul ar trebui să reflecte beneficiul creșterii calității creditului lui S de la A la AAA, nu beneficiul creșterii calității creditului lui S de la Baa la AAA. Consolidarea bonității lui S de la Baa la A este atribuită sinergiei grupului, derivată exclusiv din asocierea pasivă în grup care nu trebuie remunerată în virtutea prevederilor acestei secțiuni. Îmbunătățirea bonității lui S de la A la AAA se datorează unei acțiuni concertate deliberate, și anume furnizarea garanției de către P și, prin urmare, ar trebui să dea dreptul la o remunerație.

Exemplul 3

1.168 Să presupunem că societății A i se atribuie rolul de manager central de achiziții în numele întregului grup. Achiziționează de la furnizori independenți și revinde întreprinderilor asociate. Societatea A, grație exclusiv efectului puterii de negociere conferit de puterea de cumpărare a întregului grup, este în măsură să negocieze cu un furnizor pentru a reduce prețul widget-urilor de la 200 USD la 110 USD. În aceste condiții, prețul în condiții de valoare de piață pentru revânzarea widget-urilor de către societatea A către alți membri ai grupului nu ar fi de exact sau aproximativ 200 USD. În schimb, prețul în condiții de valoare de piață ar remunera societatea A pentru serviciile sale de coordonare a activității de achiziție. Dacă analiza de comparabilitate și cea funcțională sugerează în acest caz că, în tranzacțiile necontrolate comparabile care implică un volum comparabil de achiziții, serviciile de coordonare comparabile au dus la o taxă pentru servicii bazată pe costurile suportate de societatea A, plus o majorare echivalentă cu Marja de profit pentru servicii de 6 USD per widget, atunci prețul intragrup pentru revânzarea widget-urilor de către societatea A ar fi de aproximativ 116 USD.

[5] Exemplul 2 nu trebuie perceput că oferă îndrumări cuprinzătoare despre prețurile de transfer cu privire la comisioanele de garantare în ceea ce privește tranzacțiile financiare. Vor fi furnizate îndrumări suplimentare privind prețurile de transfer pentru tranzacțiile financiare, inclusiv identificarea caracteristicilor relevante din punct de vedere economic pentru determinarea condițiilor de valoare de piață . Aceste lucrări vor fi întreprinse în 2016 și 2017.

În aceste condiții, fiecare membru al grupului obține beneficii pe seama puterii de cumpărare a grupului de aproximativ 84 USD per widget. În plus, societatea A ar câștiga 6 USD la fiecare widget achiziționat de membrii grupului pentru funcțiile sale de serviciu.

Exemplul 4

1.169 Să ne imaginăm o situație similară cu cea descrisă în exemplul 3, cu excepția faptului că, în loc să cumpere și să revândă efectiv widget-urile, societatea A negociază reducerea în numele grupului, iar membrii grupului achiziționează ulterior widget-urile direct de la furnizorul independent. În aceste condiții, presupunem că analiza de comparabilitate sugerează că societatea A ar avea dreptul la o taxă pentru servicii de 5 USD per widget pentru serviciile de coordonare pe care le-a efectuat în numele altor membri ai grupului. (Taxa pentru servicii asumată mai mică din exemplul 4 în comparație cu exemplul 3 poate reflecta un nivel mai scăzut de risc la furnizorul de servicii, ca urmare a faptului că nu este proprietarul widget-urilor si nu le deține nici pe stoc.) Membrii grupului care cumpără widget-uri vor păstra beneficiul reducerii de grup la prețul de achiziție, care va fi aplicată achizițiilor lor individuale după plata taxei pentru servicii.

Exemplul 5

1.170 Să presupunem că un grup multinațional cu sediul în țara A are filiale de producție în țara B și țara C. Țara B are o rată de impozitare de 30%, iar țara C are o rată de impozitare de 10%. Grupul deține, de asemenea, un centru de servicii partajate în Țara D. Să presupunem că filialele de producție din Țara B și Țara C au nevoie fiecare de 5.000 de widget-uri produse de un furnizor independent ca o contribuție la procesele lor de fabricație. Să presupunem, de asemenea, că societatea de servicii partajate din Țara D este remunerată în mod constant pentru activitățile sale agregate de către alți membri ai grupului, inclusiv filialele producătoare din Țara B și Țara C, pe baza metodei cost-plus, care, în sensul acestui exemplu, se presupune a fi o remunerație în condiții de valoare de piață care corespunde nivelului și naturii serviciilor pe care le oferă.

1.171 Furnizorul independent vinde widget-uri pentru 10 USD fiecare și urmează o politică de a oferi o reducere de preț de 5% pentru achizițiile vrac de widget-uri care depășesc 7.500 de unități. Un angajat care achiziționează din centrul de servicii partajate Țara D abordează furnizorul independent și confirmă că, dacă filialele de producție Țara B și Țara C achiziționează simultan 5.000 de widget-uri fiecare, o achiziție totală de grup de 10.000 de widget-uri, reducerea de achiziție va fi disponibilă pentru toate achizițiile de grup. Furnizorul independent confirmă că va vinde un total de 10.000 de widget-uri grupului de întreprinderi multinaționale la un preț total de 95.000 USD, o reducere de 5% din prețul la care oricare dintre cele două filiale de producție ar putea cumpăra independent de la furnizor.

1.172 Angajatul care achiziționează la centrul de servicii partajate plasează apoi comenzi pentru widget-urile necesare și solicită furnizorului să factureze producătorul afiliat din țara B pentru 5.000 de widget-uri la un preț total de 50.000 USD și să factureze producătorul afiliat din țara C pentru 5.000 de widget-uri la un preț total de 45.000 USD. Furnizorul respectă această solicitare, deoarece va duce la plata către furnizor a prețului convenit de 95.000 USD pentru totalul celor 10.000 de widget-uri furnizate.

1.173 În aceste condiții, țara B ar avea dreptul să efectueze o ajustare a prețurilor de transfer, reducând cheltuielile filialei producătoare din țara B cu 2.500 USD. Ajustarea prețurilor de transfer este adecvată deoarece acordurile de stabilire a prețurilor alocă greșit beneficiul sinergiei de grup asociate achiziției de volum a widget-urilor. Ajustarea este adecvată, în ciuda faptului că filiala producătoare din țara B, acționând singură, nu a putut achiziționa widget-uri pentru un preț mai mic de 50.000 USD pe care l-a plătit. Acțiunea concertată deliberată a grupului pentru a obține reducerea din prețul de achiziție oferă o bază pentru alocarea unei părți din reducere către filiala producătoare din Țara B, în ciuda faptului că nu există nicio tranzacție explicită între filialele producătoare din Țara B și Țara C.

Capitolul II.

Metode de stabilire a prețurilor de transfer

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 comparabil necontrolat sau metoda CUP, metoda prețului de revânzare și metoda cost-plus. Metodele tranzacționale axate pe profit sunt metoda tranzacțională a marjei nete și metoda împărțirii profitului tranzacțional.

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 de încredere (în special privind comparabilele necontrolate) necesare pentru a aplica metoda selectată și/sau alte metode și gradul de comparabilitate între tranzacțiile controlate și cele necontrolate, inclusiv fiabilitatea ajustărilor de comparabilitate care pot fi necesare pentru a elimina diferențele semnificative dintre acestea. O singură metodă nu este

perfect compatibilă cu toate situațiile posibile și nici nu este necesar să se demonstreze că o anumită metodă nu este potrivită în situația dată.

2.3 Metodele tradiționale bazate pe analiza tranzacției sunt considerate cel mai direct mijloc de a stabili dacă termenii și condițiile relațiilor comerciale și financiare dintre întreprinderile asociate se bazează pe Principiul valorii de piață . Acest 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 de valoare de piață pot fi stabilite prin înlocuirea directă a prețului din tranzacția necontrolată comparabilă cu prețul din tranzacția controlată. Prin urmare, în cazul în care, ținând seama de criteriile descrise la alineatul 2.2, o metodă tradițională bazată pe analiza tranzacției și o metodă tranzacțională axată pe profit pot fi aplicate într-un mod la fel de fiabil, metoda tradițională bazată pe analiza tranzacției este de preferat metodei tranzacționale axată pe profit. În plus, în cazul în care, ținând seama de criteriile descrise la alineatul 2.2, metoda prețului comparabil necontrolat(CUP) și o altă metodă de stabilire a prețurilor de transfer pot fi aplicate într-un mod la fel de fiabil, se va prefera metoda CUP. Consultați alineatele 2.13-2.20 pentru o discuție despre metoda CUP.

2.4 Există situații în care metodele tranzacționale axate pe profit se dovedesc a fi mai adecvate decât metodele tranzacționale tradiționale. De exemplu, în 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, se poate 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 axată pe profit ar putea fi cea mai adecvată metodă având în vedere disponibilitatea informațiilor.

2.5 Cu toate acestea, nu este adecvat să se aplice metoda tranzacțională axată 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 alineatul 2.2, care au fost utilizate pentru a ajunge la concluzia inițială că niciuna dintre metodele tradiționale bazate pe analiza tranzacției nu ar putea fi aplicată în mod fiabil în aceste circumstanțe, trebuie luate în considerare din nou în evaluarea fiabilității metodei tranzacționale axată 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 al OCDE, în special în ceea ce privește comparabilitatea. Acest lucru se realizează prin aplicarea metodelor într-un mod care să aproximeze

stabilirea prețurilor în condiții de valoare 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 2.114).

2.7 În nicio 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 care 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.

2.7 Îndrumările de la alineatul 2.2 conform cărora selectarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer vizează întotdeauna identificarea 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 a elementelor comparabile ar trebui să fie evidențiată și poate face parte dintr-un proces tipic de căutare, așa cum este propus la alineatul 3.4.

2.8 În plus, grupurile multinaționale de întreprinderi își păstrează libertatea de a aplica metode care nu sunt descrise în prezentele Linii directoare (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 2017. Cu toate acestea, astfel de “alte metode” nu trebuie utilizate în locul metodelor recunoscute de OCDE, în cazul în care acestea din urmă sunt mai potrivite cu faptele și circumstanțele 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 neutilizabile 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.

2.9 Aplicarea unei reguli generale nu oferă un substitut adecvat pentru o analiză funcțională și de comparabilitate completă efectuată în conformitate cu principiile enunțate în Capitolele I - III. În consecință, o regulă generală nu poate fi utilizată pentru a demonstra că un preț sau o

repartizare a veniturilor este în condiții de valoare de piață .

2.10 Nu pot fi prevăzute reguli specifice care să acopere absolut orice caz. Administrațiile fiscale trebuie să ezite să aplice 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 întrutotul. 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 analize suplimentare. În plus, orice metodă ar trebui să fie permisă atâta vreme cât 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.

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 alineatul 3.9) și, de fapt, recurgerea nejustificată la o astfel de abordare ar putea crea o povară semnificativă pentru contribuabili. Astfel, prezentul Ghid OCDE 2017 nu impune nici inspectorului fiscal, nici contribuabilului să efectueze analize folosind mai multe metode. În timp ce, în unele cazuri, selectarea unei metode poate să nu fie simplă și se poate ca inițial să fie luate în calcul două sau mai multe metode,, în general, este posibil să se selecteze o metodă care poate oferi cea mai bună estimare a prețului în condiții de valoare 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 circumstanțele cauzei, combinația de dovezi disponibile și fiabilitatea relativă a diferitelor metode luate în considerare. A se vedea alineatele 3.58-3.59 pentru o discuție a cazurilor în care utilizarea mai multor metode are ca rezultat cifre diferite.

Partea II: Metode tradiționale bazate pe analiza tranzacției

A. Introducere

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

B. Metoda prețului comparabil necontrolat (CUP)

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 termenii și condițiile relațiilor comerciale și financiare ale întreprinderilor asociate nu respectă Principiul valorii de piață și că prețul din tranzacția necontrolată trebuie 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 modifice semnificativ prețul. De exemplu, o

diferență minoră în ceea ce privește proprietatea transferată în tranzacțiile controlate și în cele necontrolate ar putea afecta în mod semnificativ prețul, chiar dacă natura activităților comerciale întreprinse poate fi suficient de similară pentru a genera aceeași marjă globală de profit. În acest caz, unele ajustări sunt adecvate. După cum se discută mai jos la alineatul 2.17, amploarea și fiabilitatea acestor ajustări vor afecta fiabilitatea relativă a analizei conform metodei CUP.

2.16 Pentru a stabili dacă tranzacțiile controlate și cele 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 cele necontrolate sau între întreprinderile care efectuează aceste tranzacții, poate fi dificil să se determine ajustări suficient 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 posibila aplicare a metodei CUP. Considerentele 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, fiabilitatea relativă a metodei CUP este afectată de gradul de precizie cu care se pot face ajustări pentru a obține comparabilitatea.

2.17 Sub rezerva îndrumărilor de la alineatul 2.2 pentru selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în circumstanțele unui anumit caz , metoda CUP ar fi, în general, o metodă adecvată de stabilire a prețurilor de transfer pentru stabilirea prețului în condiții de valoare de piață pentru transferul de produse de bază între întreprinderi asociate. Referirea la „produse de bază” va fi înțeleasă ca incluzând produsele fizice pentru care un preț cotat este utilizat ca referință de către părți independente din industrie pentru a stabili prețurile în tranzacții necontrolate. Termenul „preț cotat” se referă la prețul produsului de bază în perioada relevantă obținut pe o piață bursieră internațională sau internă. În acest context, un preț cotat include, de asemenea, prețurile obținute de la agenții statistice sau de raportare a prețurilor recunoscute și transparente sau de la agenții guvernamentale de stabilire a prețurilor, în cazul în care astfel de indici sunt utilizați ca referință de către părți independente pentru a determina prețurile în tranzacțiile dintre ele.

2.18 Conform metodei CUP, prețul în condiții de valoare de piață pentru tranzacțiile cu produse de bază poate fi determinat prin referire la tranzacții necontrolate comparabile și prin referire la acorduri necontrolate comparabile reprezentate de prețul cotat. Prețurile cotate ale produselor de bază reflectă, în general, acordul dintre cumpărătorii și vânzătorii

independenți de pe piață pe prețul pentru un anumit tip și cantitate de produs de bază, tranzacționate în condiții specifice la un anumit moment în timp. Un factor relevant în determinarea caracterului adecvat al utilizării prețului cotat pentru un anumit produs de bază este măsura în care prețul cotat este utilizat pe scară largă și în mod obișnuit în cursul normal al activității din industrie pentru a negocia prețurile în tranzacții necontrolate comparabile cu tranzacția controlată. În consecință, în funcție fiecare caz în parte, prețurile cotate pot fi considerate ca o referință pentru stabilirea prețurilor tranzacțiilor cu produse de bază între întreprinderile asociate. Contribuabilii și administrațiile fiscale ar trebui să fie consecvenți în aplicarea prețului cotat selectat în mod corespunzător.

2.19 Pentru ca metoda CUP să fie aplicată în mod corect tranzacțiilor cu produse de bază, caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale tranzacției controlate și ale tranzacțiilor necontrolate sau ale acordurilor necontrolate reprezentate de prețul cotat trebuie să fie comparabile. Pentru produsele de bază, caracteristicile relevante din punct de vedere economic includ, printre altele, caracteristicile fizice și calitatea produsului de bază; termenii contractuali ai tranzacției controlate, cum ar fi volumele tranzacționate, perioada acordurilor, calendarul și termenii de livrare, transport, asigurare și clauzele privind valuta străină. Pentru unele produse de bază, anumite caracteristici relevante din punct de vedere economic (de exemplu, livrarea promptă) pot avea ca urmare o primă sau o reducere. În cazul în care prețul cotat este utilizat ca referință pentru determinarea prețului sau a intervalului de preț în condiții de valoare de piață, pot fi relevante contractele standardizate care stipulează specificațiile pe baza cărora produsele de bază sunt tranzacționate la bursă și care au ca rezultat un preț cotat pentru marfă. În cazul în care există diferențe între condițiile tranzacției controlate și condițiile tranzacțiilor necontrolate sau condițiile care determină prețul cotat pentru produsul de bază care afectează în mod semnificativ prețul tranzacțiilor cu mărfuri care sunt analizate, trebuie efectuate ajustări rezonabil de precise astfel încât caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale tranzacțiilor să fie comparabile. Contribuțiile efectuate sub formă de funcții îndeplinite, active utilizate și riscuri asumate de alte entități din lanțul de aprovizionare trebuie compensate în conformitate cu îndrumările prevăzute în prezentul Ghid OCDE 2017.

2.20 Pentru a sprijini administrațiile fiscale să evalueze în cunoștință de cauză practicile de stabilire a prețurilor de transfer ale contribuabililor, aceștia trebuie să furnizeze ca parte a dosarului lor privind prețurile de transfer, dovezi fiabile și documente, cu privire la politica de stabilire a prețurilor în tranzacțiile cu produse de bază, informațiile necesare pentru a justifica ajustările de preț pe baza tranzacțiilor necontrolate comparabile sau a acordurilor necontrolate comparabile reprezentate de prețul cotat și orice alte informații relevante precum formulele de stabilire a prețurilor utilizate, acordurile cu clienții finali terți, primele sau reducerile aplicate, data

stabilirii prețurilor, informațiile privind lanțul de aprovizionare și informațiile pregătite în scopuri neimpozabile.

2.21 Un factor deosebit de important în tranzacțiile cu produse de bază determinate prin referire la prețul cotat este data de stabilire a prețurilor, care se referă la ora, data sau perioada de timp specifică (de exemplu, un interval specificat de timp pentru care se determină un preț mediu) selectată de părți pentru a determina prețul în tranzacțiile cu produse de bază. În cazul în care contribuabilul poate furniza dovezi fiabile ale datei de stabilire a prețurilor convenite de întreprinderile asociate în tranzacția cu produse de bază controlată la momentul încheierii tranzacției (de exemplu, propuneri și acceptări, contracte sau contracte înregistrate sau alte documente care stabilesc termenii acordurilor pot constitui dovezi fiabile) și acest lucru este în concordanță cu comportamentul real al părților sau cu alte fapte ale cazului , în conformitate cu îndrumările din Capitolul I secțiunea D privind delimitarea cu exactitate a tranzacției reale, administrațiile fiscale ar trebui să determine prețul tranzacției cu produse de bază prin referire la data de stabilire a prețurilor convenită de întreprinderile asociate. În cazul în care data de stabilire a prețurilor specificată în orice acord scris între întreprinderile asociate este incompatibilă cu comportamentul real al părților sau cu alte fapte ale cazului , administrațiile fiscale pot alege o dată diferită de stabilire a prețurilor în concordanță cu acele alte fapte ale cazului și cu ce întreprinderi independente ar fi convenit în circumstanțe comparabile (luând în considerare practicile din industrie). În cazul în care contribuabilul nu furnizează dovezi fiabile ale datei de stabilire a prețurilor convenite de întreprinderile asociate în tranzacția controlată, iar administrația fiscală nu poate stabili altfel o dată de stabilire a prețurilor diferită în conformitate cu îndrumările din Capitolul I secțiunea D, administrația fiscală poate considera data de stabilire a prețurilor pentru tranzacția de produse de bază pe baza dovezilor pe care le are la dispoziție; aceasta poate fi data expedierii, după cum reiese din conosament sau documentul echivalent, în funcție de mijlocul de transport. Acest lucru ar însemna că prețul pentru produsele de bază tranzacționate ar fi determinat prin referire la prețul mediu cotat la data expedierii, sub rezerva oricăror ajustări de comparabilitate adecvate pe baza informațiilor de care dispune administrația fiscală. Ar fi important să se permită soluționarea cazurilor de dublă impunere care decurg din aplicarea datei preconizate de stabilire a prețurilor prin accesul la procedura amiabilă în temeiul convenției aplicabile.

B.2 Exemple de aplicare a metodei CUP

2.22 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.

2.23 Metoda CUP este o metodă deosebit de fiabilă în care o societate independentă vinde același produs care este vândut între două întreprinderi asociate. De exemplu, o societate independentă vinde boabe de cafea

columbiene fără marcă, de un tip, calitate și cantitate similare cu cele vândute între două întreprinderi asociate, presupunând că tranzacțiile controlate și necontrolate au loc aproximativ în același timp, în același stadiu al 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 o primă sau necesită o reducere pe piața liberă în general. Astfel de informații pot fi obținute de pe piețele de mărfuri sau pot fi deduse din prețurile distribuitorilor. Dacă această diferență are un efect semnificativ asupra prețului, unele ajustări sunt adecvate. Dacă nu se poate efectua o ajustare suficient de precisă, în acest caz fiabilitatea metodei CUP este redusă și este necesar să se selecteze în schimb o altă metodă mai puțin directă.

2.24 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.

2.25 Un alt exemplu: să presupunem că un contribuabil vinde 1.000 de tone dintr-un produs pentru 80 USD per tonă unei societăți asociate din grupul său multinațional de întreprinderi și, în același timp, vinde 500 de tone din același produs pentru 100 USD per tonă unei întreprinderi independente. În acest caz trebuie evaluat 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

2.26 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 brută corespunzătoare acestui preț („marja prețului de revânzare”), reprezentând suma din care revânzătorul ar încerca să-și acopere cheltuielile de vânzare și alte cheltuieli de funcționare 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, după ajustarea cu alte costuri asociate achiziționării produsului (de exemplu, taxe vamale), ca un preț în condiții de

valoare 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.

2.27 Marja prețului de revânzare al revânzătorului în tranzacția controlată se poate determina 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 prețul 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.

2.28 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 suficient de precise pentru a elimina efectele semnificative ale acestor diferențe. În efectuarea comparațiilor în metoda 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.

2.29 Într-o economie de piață, remunerația pentru îndeplinirea unor funcții similare tinde să fie egalizată între diferite activități. În schimb, prețurile pentru diferite produse au tendința de a se egaliza numai în măsura în care aceste produse se pot substitui unul celuilalt. Deoarece marjele brute de profit reprezintă remunerații brute, după costul vânzărilor pentru funcții specifice îndeplinite (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate), diferențele de produs sunt mai puțin importante. De exemplu, faptele pot indica faptul că o întreprindere de distribuție îndeplinește aceleași funcții (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) vânzând prăjitoare 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 consideră prăjitoarele de pâine și blenderele substituenți deosebit de apropiați și, prin urmare, nu au niciun motiv să se aștepte ca prețurile lor să fie aceleași.

2.30 Deși pot fi permise diferențe mai mari între produse în metoda prețului de revânzare, proprietatea transferată în tranzacția controlată trebuie

totuși comparată cu cea transferată în tranzacția necontrolată. 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 acea comparație este validă.

2.31 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 imobilizări 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 constitui o unitate de măsurare mai fiabilă a respectării condițiilor de valoare 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 lucru este valabil și pentru metoda cost-plus, discutată mai jos.

2.32 Atunci când marja prețului de revânzare utilizată este aceea 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. Aceste tipuri de caracteristici trebuie analizate pentru a determina dacă o tranzacție necontrolată este comparabilă în scopul aplicării metodei prețului de revânzare.

2.33 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.

2.34 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 stabilit în condiții de valoare de piață în cazul în care, înainte de revânzare, mărfurile sunt prelucrate în continuare sau înglobate într-un produs mai complicat, astfel încât identitatea lor este pierdută sau transformată (de exemplu, în cazul în care componentele îmbinate sunt montate 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.

2.35 Marja prețului de revânzare este cu atât mai precisă cu cât este valorificată mai curând după 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.

2.36 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 expediere, 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, chiar își asumă 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, trebuie să fie bine susținut cu dovezi relevante. Acestea includ 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.

2.37 În cazul în care revânzătorul desfășoară în mod clar o activitate comercială importantă, în plus față de activitatea de revânzare în sine, atunci ar putea fi de așteptat o marjă de preț de revânzare destul 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 departamentul său de marketing), poate fi inadecvat să se evalueze condițiile de valoare 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 subestima 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.

2.38 În cazul în care există un lanț de distribuție a bunurilor prin intermediul unei societăți intermediare, poate fi relevant ca administrațiile fiscale să analizeze nu numai la prețul de revânzare al bunurilor care au fost achiziționate de la societatea intermediară, ci și prețul pe care o astfel de societate îl plătește propriului furnizor și 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 este atribuit în mod rezonabil în altă parte a grupului de întreprinderi multinaționale, deoarece întreprinderile independente nu ar permite în mod normal unei astfel de societăți să participe la profiturile tranzacției.

2.39 Marja prețului de revânzare ar trebui, de asemenea, să varieze în cazul în care revânzătorul deține sau nu 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 condiții de valoare de piață. De exemplu, poate stimula revânzătorul să depună eforturi mai mari pentru a vinde linia specifică de bunuri a furnizorului. Pe de altă parte, un astfel de acord poate oferi revânzătorului un fel de monopol, astfel încât

acesta ar putea realiza o cifră de afaceri semnificativă fără mari eforturi. În consecință, efectul acestui factor asupra marjei corespunzătoare a prețului de revânzare trebuie examinat cu atenție în fiecare caz. A se vedea, de asemenea, alineatele 6.118 și 6.120.

2.40 În cazul în care practicile contabile diferă de la tranzacția controlată la tranzacția necontrolată, trebuie 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 funcționare sau în costurile de vânzare. Marjele brute respective nu ar fi comparabile fără ajustările adecvate.

C.2 Exemple de aplicare a metodei prețului de revânzare

2.41 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.

2.42 Să presupunem că se oferă garanție pentru toate produsele, astfel încât prețul din aval să fie uniform. Distribuitorul C îndeplinește funcția de garanție, dar este, de fapt, compensat de furnizor printr-un preț mai mic. Distribuitorul D nu îndeplinește funcția de garanție care este efectuată 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 funcționare , există o denaturare a marjelor care trebuie corectată. Raționamentul în acest caz ar fi că, dacă D ar efectua garanția în sine, furnizorul său ar reduce prețul de transfer și, prin urmare, marja de profit brut a lui D ar fi mai mare.

2.43 O societate 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, compania a înființat o filială. Deoarece această piață are o importanță strategică, compania 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

2.44 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 adecvată este apoi adăugat la aceste costuri, 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 stabilit în condiții de valoare de piață al tranzacției controlate inițiale. Această metodă este probabil cea mai utilă în cazul în care se vând produse semifinite între părțile asociate, în cazul în care părțile 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.

2.45 Marja de profit cost-plus al furnizorului în tranzacția controlată ar trebui, în mod ideal, să fie stabilită prin referire la Marja de profit cost plus pe care același furnizor îl 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”).

2.46 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 2.29-2.34 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 în 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 semnificativ asupra Marjei de profit cost-plus decât asupra prețului. Ca și în cazul metodei prețului de revânzare (a se vedea alineatul 2.34), în cazul în care există diferențe care afectează în mod semnificativ Marja de profit cost plus obținută în tranzacțiile controlate și necontrolate (de exemplu, prin natura funcțiilor îndeplinite de părțile la tranzacții), ar trebui efectuate ajustări suficient de precise pentru a ține cont de astfel de

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

2.47 De exemplu, să presupunem că societatea A produce și vinde prăjitoare 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 la 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 eficientă în acest context.

2.48 Metoda cost-plus prezintă unele dificultăți în aplicarea corectă, în special în determinarea costurilor. Deși este adevărat că o societate 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 forțate de concurență să reducă prețurile în funcție de costul fabricării 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).

2.49 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 în cazul în care furnizorul din tranzacția controlată deține propriile active comerciale. Metoda cost-plus se bazează pe o comparație între marja de profit la costuri obținută într-o tranzacție controlată și marja de profit la costuri obținută în una sau mai multe tranzacții necontrolate comparabile. Prin urmare, diferențele dintre tranzacțiile controlate și cele necontrolate care au un efect asupra

dimensiunii majorării trebuie analizate pentru a determina ce ajustări trebuie făcute la majorarea respectivă a tranzacțiilor necontrolate.

2.50 În acest scop, este extrem de important să se ia în considerare diferențele de nivel și tipuri de cheltuieli – cheltuieli de funcționare 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 cost-plus, 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 metoda cost-plus, 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 ineficienței întreprinderilor, așa cum ar fi în mod normal cazul cheltuielilor de supraveghere, generale și administrative, atunci nu este adecvată nicio ajustare a marjei brute.

În oricare dintre situațiile de mai sus, poate fi oportun să se completeze metodele cost plus și metoda prețului de revânzare prin luarea în considerare a rezultatelor obținute prin aplicarea altor metode (a se vedea alineatul 2.12).

2.51 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 se utilizează același tip de costuri în fiecare caz, pentru a asigura coerența. Majorările profitului brut trebuie măsurate în mod consecvent între compania asociată și compania independentă. În plus, pot exista diferențe între întreprinderi în ceea ce privește tratamentul costurilor care afectează marjele de profit brute care trebuie contabilizate pentru a obține o comparabilitate fiabilă. În unele cazuri, poate fi necesar să se ia în considerare anumite cheltuieli de funcționare 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 a celui brut. În măsura în care analiza ia în considerare cheltuielile de funcționare , fiabilitatea acesteia poate fi afectată negativ din motivele prevăzute la alineatele 2.70 - 2.73. Astfel, garanțiile descrise la

alineatele 2.74 - 2.81 pot fi relevante în evaluarea eficienței unor astfel de analize.

2.52 În timp ce standardele și termenii contabili exacți pot varia, în general, costurile și cheltuielile unei întreprinderi sunt înțelese ca fiind divizibile în trei mari categorii. În primul rând sunt costurile directe de fabricare/realizare a unui produs sau serviciu, cum ar fi costul materiilor prime. În al doilea rând, sunt costurile 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 care întreține echipamentele de service utilizate pentru a produce diferite produse). În cele din urmă, există cheltuielile de funcționare ale întreprinderii în ansamblu, cum ar fi cheltuielile de supraveghere, cheltuielile generale și cele administrative.

2.53 Distincția dintre analiza profitului brut și analiza 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 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, aplicarea metodei cost plus poate include, într-un anumit caz, luarea în calcul și a unor cheltuieli care ar putea fi considerate cheltuieli de funcționare , așa cum s-a discutat la alineatul 2.52. 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.

2.54 În principiu, costurile inițiale de achiziție ar trebui atribuite unităților individuale de producție, deși, desigur, metoda cost-plus poate supraestima costurile inițiale de achiziție. 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 de-a lungul perioadei. De asemenea, calcularea mediilor poate fi adecvată pentru toate grupurile de produse sau pentru o anumită linie de producție. În plus, calcularea mediilor poate fi adecvată în ceea ce privește costurile activelor fixe în cazul în care producția sau prelucrarea diferitelor produse se desfășoară simultan, iar volumul de activitate 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.

2.55 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 este modul în care ar trebui repartizate costurile generale, fie prin referire la cifra de afaceri, la numărul sau costul angajaților, fie prin alt criteriu. Problema alocării costurilor este, de asemenea, discutată în Capitolul VIII privind aranjamentele de contribuție la costuri.

2.56 În unele cazuri, poate exista o bază pentru utilizarea numai a costurilor variabile sau incrementale (de exemplu, costurile marginale), deoarece tranzacțiile reprezintă o vânzare 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 a afla dacă contribuabilul are alte vânzări de produse identice sau similare pe piața externă respectivă, ce procent din producția societății (atât în termeni de volum, cât și de valoare) îl reprezintă „producția marginală" pretinsă, care sunt termenii 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.

2.57 Nu poate fi stabilită nicio regulă generală care să acopere toate cazurile. Diferitele metode de determinare a costurilor trebuie 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 este necesar să se analizeze dacă produsele pot fi furnizate de diferite surse la costuri foarte diferite. Întreprinderile asociate pot alege să își calculeze costul-plus pe o bază standardizată. Probabil că o societate 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 întreprindere ar trebui să beneficieze de acest avantaj. Compania asociată poate conveni în prealabil ce costuri sunt acceptabile ca bază pentru metoda cost-plus.

D.2 Exemple de aplicare a metodei cost plus

2.58 A este un producător intern de mecanisme de sincronizare pentru ceasurile comercializate pe piața de masă. Societatea A vinde acest produs filialei sale externe B. A obține un profit brut de 5% pentru operațiunile sale

de producție. X, Y și Z sunt producători interni independenți de mecanisme de sincronizare pentru ceasurile comercializate pe piața de masă. X, Y și Z vând către cumpărători externi independenți. X, Y și Z obțin creșteri brute ale profitului pentru operațiunile lor de fabricație, care variază de la 3% la 5%. 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.

2.59 Societatea C din țara D este o filială 100% a societății E, situată în țara F. În comparație cu țara F, salariile sunt foarte scăzute 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 aduse – pe cheltuiala și riscul societății E – la centrele de distribuție pe care societatea E le are în mai multe țări. Funcția societății C poate fi descrisă ca o funcție exclusiv contractuală de producție. Riscurile pe care societatea C le-ar putea suporta sunt eventualele diferențe în ceea ce privește calitatea și cantitatea convenite. Baza pentru aplicarea metodei cost-plus va fi formată din toate costurile legate de activitățile de asamblare.

2.60 Societatea A, membră a unui grup de întreprinderi multinaționale, agreează cu societatea B a aceluiași grup de întreprinderi multinaționale să realizeze cercetări pe bază de contract pentru societatea B. Toate riscurile de eșec al cercetării sunt suportate de societatea B. Această societate deține, de asemenea, toate imobilizările necorporale dezvoltate prin cercetare și, prin urmare, are și șansele la profitul rezultat 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 remunerate. Costul suplimentar poate reflecta cât de inovatoare și complexă este cercetarea efectuată.

Partea III: Metodele profitului tranzacțional

A. Introducere

2.61 Această Parte discută despre metodele profitului tranzacțional 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 - 2.12. Metodele profitului tranzacțional examinează profitul care rezultă din anumite tranzacții între întreprinderile asociate. Singurele metode bazate pe profitul tranzacțional care îndeplinesc Principiul valorii de piață sunt cele care sunt conforme cu Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE privind impozitarea și respectă cerința unei analize de comparabilitate, așa cum este ea descrisă în prezentele linii directoare. În special, așa-numitele „metode de comparare a profitului" sau „metoda cost-plus/preț de revânzare modificat" sunt acceptabile numai în măsura în care sunt în concordanță cu aceste Linii directoare.

2.62 Metoda profitului tranzacțional examinează profitul care rezultă din anumite tranzacții controlate. Metodele profitului tranzacțional în sensul prezentului Ghid OCDE sunt metoda împărțirii profitului și metoda 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 marjei nete

B.1 Generalități

2.63 Metoda marjei nete analizează 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 marjei nete funcționează asemănător cu metoda cost-plus și metoda prețului de revânzare. Pentru a fi aplicată în mod fiabil, metoda 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 din 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 din 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 societate 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 2.74-2.81.

2.64 Este puțin probabil ca metoda 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 este, în general, cea mai adecvată metodă, a se vedea alineatul 2.115. Cu toate acestea, o metodă unilaterală (metoda tranzacțională tradițională sau metoda marjei nete) poate fi aplicată în cazurile în care una dintre părți aduce toate contribuțiile unice implicate în tranzacția controlată, în timp ce cealaltă parte 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.

2.65 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 marjei nete, deoarece comparabilele ar fi, de asemenea, de așteptat să utilizeze un amestec comparabil de contribuții care nu sunt unice.

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

B.2 Puncte forte și puncte slabe[6]

2.67 Un punct forte al metodei marjei nete este că indicatorii profitului net (de exemplu, rentabilitatea activelor, venitul operațional din vânzări și, eventual, alte măsuri ale profitului net) sunt mai puțin afectați de diferențele tranzacționale decât în cazul prețului, așa cum este cazul 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

[6] Un exemplu care ilustrează sensibilitatea indicatorilor marjei de profit brut și net se găsește în anexa I la capitolul II.

adesea reflectate în variațiile cheltuielilor de funcționare . 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.

2.68 Un alt avantaj practic al metodei 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 menționeze 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.

2.69 Există, de asemenea, o serie de deficiențe ale metodei marjei nete. Indicatorul profitului net al unui contribuabil poate fi influențat de anumiți factori care fie nu ar avea un efect, fie ar avea un efect mai puțin important sau direct asupra prețurilor sau marjelor brute între părți independente. Aceste aspecte pot face dificilă determinarea precisă și eficientă a indicatorilor profitului net în condiții de valoare de piață. Astfel, este important să se ofere câteva îndrumări detaliate privind stabilirea comparabilității pentru metoda marjei nete, astfel cum se prevede la alineatele 2.74-2.81 de mai jos.

2.70 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 poate face deosebit de dificilă pentru contribuabilii care încearcă să aplice metoda 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 aplicare eficient metoda. De asemenea, poate fi dificil să se stabilească veniturile și cheltuielile de funcționare 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 analizele efectuate pe alți contribuabili. A se vedea alineatul 3.36 pentru o discuție a informațiilor aflate la dispoziția administrațiilor fiscale care nu pot fi divulgate contribuabilului și alineatele 3.67-3.79 pentru o discuție a aspectelor conexe cadrului temporal.

2.71 La fel ca metoda prețului de revânzare și metoda cost plus, metoda 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, pot afecta eficiența generală a metodei marjei nete dacă se aplică un standard insuficient de comparabilitate. Îndrumări detaliate privind stabilirea comparabilității pentru metoda marjei nete sunt prezentate în secțiunea B.3.1 de mai jos.

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

B.3 Îndrumări pentru aplicare

B.3.1 Standardul de comparabilitate de aplicat metodei marjei nete

2.73 La orice caz trebuie efectuată o analiză de comparabilitate pentru a selecta și aplica cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer, iar procesul de selectare și aplicare a metodei marjei nete nu ar trebui 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 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 condiții de valoare de piață necesită flexibilitate și exercitarea unui bun raționament. A se vedea alineatul 1.13.

2.74 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 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 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.

2.75 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 este în condiții de valoare de piață în conformitate cu secțiunea D.1.2.1 din capitolul I). Pe de altă parte, în funcție de faptele și circumstanțele cazului și în special, în funcție de proporția costurilor fixe și variabile, metoda 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 indicatorul de profit net, dar nu ar putea afecta marja brută sau Marja de profit brut 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”.

2.76 Indicatorii profitului net pot fi afectați direct de astfel de forțe care operează în industrie după cum urmează: amenințarea noilor intrați, poziția competitivă, eficiența managementului și strategiile individuale, amenințarea produselor de substituție, structurile de costuri variate (reflectate, 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 de amenințare a noilor intrați 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 tradiționale bazate pe analiza tranzacției.

2.77 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.

2.78 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.

2.79 Metoda marjei nete poate oferi o soluție practică la problemele nerezolvabile legate de prețurile de transfer dacă este utilizată în mod rațional și cu ajustări adecvate pentru a ține cont de diferențele de tipul celor menționate mai sus. Metoda 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 vor fi 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 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 marjei nete fără a face ajustări pentru astfel de diferențe. Amploarea și fiabilitatea acestor ajustări vor afecta fiabilitatea relativă a analizei conform metodei marjei nete. A se vedea discuția despre ajustările de comparabilitate de la alineatele 3.47-3.54.

2.80 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 funcționare 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

2.81 În aplicarea metodei 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 fiabile (în special privind comparabilele necontrolate) necesare pentru aplicarea metodei 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 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

2.82 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 marjei nete tranzacționale.

2.83 Costurile și veniturile care nu sunt legate de tranzacția controlată analizată ar trebui excluse în cazul în care afectează semnificativ comparabilitatea cu tranzacțiile necontrolate. Este necesar un nivel adecvat de segmentare a datelor financiare ale contribuabilului 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 alineatele 3.9-3.12). Prin urmare, ar fi

inadecvat să se aplice metoda marjei nete la nivel de societate dacă societatea se angajează într-o varietate de tranzacții controlate diferite, care nu pot fi comparate în mod corespunzător pe o bază agregată cu cele ale unei întreprinderi independente.

2.84 În mod similar, atunci când se analizează tranzacțiile dintre întreprinderile independente în măsura în care acestea sunt necesare, profiturile atribuibile tranzacțiilor care nu sunt similare tranzacțiilor controlate examinate ar trebui excluse din comparație. În cele din urmă, atunci când se utilizează indicatori de profit net ai unei întreprinderi independente, profiturile atribuibile tranzacțiilor întreprinderii 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 alineatul 3.37 privind utilizarea datelor netranzacționale ale terților.

2.85 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 nerecurentă ar trebui, în general, să fie, de asemenea, excluse. Cu toate acestea, acest lucru nu este întotdeauna valabil, 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).

2.86 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, consultați 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 facilita obținerea unor prețuri de vânzare mai mici pentru clienți decât în cazul în care astfel de condiții avantajoase nu ar fi disponibile.

2.87 Oportunitatea de includere sau excludere a profitului și pierderii din diferențele de schimb valutar în 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 este aplicată unei tranzacții în care riscul valutar este suportat de către partea testată, profitul sau pierderea din diferențele de schimb valutar trebuie contabilizate în mod consecvent (fie în calculul indicatorului de profit net, fie separat).

2.88 Pentru activitățile financiare în care realizarea și primirea avansurilor constituie activitatea obișnuită a contribuabilului, este, în general, oportun să se ia în considerare efectul dobânzilor și al sumelor de natura dobânzilor la determinarea indicatorului de profit net.

2.89 Pot apărea probleme de comparabilitate dificile în cazul în care tratamentul contabil al unor elemente de către întreprinderi comparabile terțe este neclar sau nu permite evaluarea sau ajustarea fiabilă (a se vedea alineatul 2.81). 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 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).

2.90 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 Marja 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 I, secțiunea F pentru o discuție despre costurile de încetare a activității în contextul unei restructurări a întreprinderii.

B.3.4 Ponderarea profitului net

2.91 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 alocarea menționată a riscurilor să fie în condiții de valoare de piață, a se vedea secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I. De exemplu, activitățile intense cu 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 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 la 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.

2.92 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 revizuiri a faptelor și circumstanțelor cazului , cheltuielile de funcționare pentru vânzări sau distribuție pot reprezenta o bază adecvată pentru activitățile de distribuție, costurile totale sau cheltuielile de funcționare 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 .

2.93 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 conformitatea 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 conformitatea 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 .

2.94 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. Acest lucru limitează în practică capacitatea de a utiliza anumiți indicatori, așa cum se discută la alineatul 2.105 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

2.95 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 părți independente pentru revânzare către părți 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 exemplu, deoarece activitatea de servicii se desfășoară utilizând drepturi sau alte active care sunt acordate în temeiul acordului de distribuție. A se vedea, de asemenea, discuția despre abordările de portofoliu de la alineatul 3.10.

2.96 O întrebare care apare în cazurile în care indicatorul de profit net este ponderat în raport cu vânzările este modul de contabilizare a rabaturilor și reducerilor care pot fi acordate clienților de către contribuabil sau comparabile. În funcție de standardele contabile, rabaturile și reducerile pot fi tratate drept o reducere a veniturilor din vânzări sau ca drept 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 comparabile.

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

2.97 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 costurilor care ar trebui incluse în baza de costuri 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 2.86-2.91 de mai sus se aplică și costurilor ca numitor.

2.98 În aplicarea metodei marjei nete bazată pe costuri, se utilizează adesea costuri încărcate complet, inclusiv toate costurile directe și indirecte atribuibile activității sau tranzacției, împreună cu o alocare adecvată în ceea ce privește cheltuielile generale ale întreprinderii. Se poate pune întrebarea dacă și în ce măsură este acceptabil, în condiții de valoare 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.

2.99 În cazul în care se constată că tratarea costurilor ca fiind costuri de transfer se realizează în condiții de valoare 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 comparabile ar trebui, de asemenea, excluse din numitorul indicatorului de profit net al comparabilei. Problemele de comparabilitate pot apărea în practică în cazul în care sunt disponibile informații limitate cu privire la defalcarea costurilor comparabilelor.

2.100 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, nu este rar ca un obiectiv de economisire a costurilor să fie luat în considerare în metoda de remunerare. Se poate întâmpla, de asemenea, în acordurile de producție între părți independente, 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 acordurile care ar fi luate între părți independente, mecanisme similare ar putea fi luate în considerare în aplicarea metodei marjei nete bazată pe costuri. Consultați alineatul 2.58 pentru o discuție a aceleiași probleme în legătură cu metoda cost-plus.

2.101 Utilizarea costurilor prevăzute în buget (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

2.102 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 care utilizează intens activele 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 circulant, 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.

2.103 În cazurile în care profitul net este ponderat la active, se pune întrebarea cum să se evalueze 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 auto-dezvoltate. 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 circumstanțele cazului , este posibil să se efectueze ajustări pentru a îmbunătăți fiabilitatea comparației. Alegerea între valoarea contabilă, valoarea contabilă ajustată, valoarea de piață și alte opțiuni eventual disponibile ar trebui făcută pentru a identifica măsura optimă, 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

2.104 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 Ratele Berry

2.105 „Ratele Berry" sunt definite ca raporturile dintre profitul brut și cheltuielile de funcționare . Dobânzile și veniturile externe sunt, în general, excluse din determinarea profitului brut; deprecierea și amortizarea pot fi sau nu incluse în cheltuielile de funcționare , în funcție de, în special, posibilele incertitudini pe care le pot crea în legătură cu evaluarea și comparabilitatea.

2.106 Selectarea indicatorului financiar adecvat depinde de faptele și circumstanțele cazului, a se vedea alineatul 2.82. Au fost exprimate preocupări cu privire la faptul că ratele Berry sunt uneori utilizate în cazurile în care acestea nu sunt adecvate, fără prudența necesară în selectarea și determinarea oricărei metode de stabilire a prețurilor de transfer și a oricărui indicator financiar. A se vedea alineatul 2.98 în ceea ce privește utilizarea indicatorilor bazați pe costuri în general. O dificultate obișnuită în determinarea ratelor Berry este că acestea sunt foarte sensibile la clasificarea costurilor drept cheltuieli de funcționare sau nu și, prin urmare, pot ridica probleme de comparabilitate. În plus, problemele ridicate la alineatele 2.99-2.100 de mai sus în legătură cu costurile de transfer apar, de asemenea, în aplicarea ratelor Berry. Pentru 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 funcționare ,

- 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.

2.107 O situație în care ratele Berry se pot dovedi utile este pentru activitățile 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 funcționare 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 de sediu, 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

2.108 Deși nu este specifică metodei 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 există adesea date publice 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 aliniate 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 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 aceste Linii directoare, este încă important să se încerce să se găsească cele mai fiabile comparabile, așa cum s-a discutat la alineatul 3.2, prin efectuarea de ajustări adecvate pe baza dovezilor disponibile.

2.109 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 alineatele 3.75-3.79 pentru îndrumări privind datele pe mai mulți ani.

B.4 Exemple de aplicare a metodei marjei nete

2.110 Cu titlu ilustrativ, exemplul cu metoda cost-plus de la alineatul 2.59 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, se poate totuși identifica profitul net rezultat din tranzacție și, prin urmare, se poate asigura că se utilizează o măsură consecventă. De exemplu, dacă costurile de supraveghere, generale și administrative care sunt tratate ca parte a costurilor bunurilor vândute pentru întreprinderile independente X, Y și Z nu pot fi identificate astfel încât să se ajusteze marja prin aplicarea eficientă a metodei cost-plus, poate fi necesar să se examineze indicatorii profitului net în absența unor comparații mai fiabile.

2.111 O abordare similară este necesară atunci când există diferențe în funcțiile îndeplinite de părțile comparate. Să presupunem că faptele sunt aceleași ca în exemplul de la alineatul 2.44, cu excepția faptului că societățile independente comparabile sunt cele care îndeplinesc funcția suplimentară de asistență tehnică și nu compania 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 unei CUP, 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 eficace 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 eficientă dacă există un efect semnificativ asupra marjei nete ca urmare a funcției suplimentare sau ca urmare a diferențelor de piață.

2.112 Faptele sunt aceleași ca la alineatul 2.42. Cu toate acestea, valoarea cheltuielilor de garanție suportate de distribuitorul A se dovedește imposibil de stabilit, astfel încât să nu fie posibilă ajustarea eficace 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, este posibilă aplicarea metodei marjei nete pentru B, comparând marja conexă vânzărilor lui A cu profiturile nete cu marja calculată pe aceeași bază pentru B.

C. Metoda împărțirii profitului

Instrucțiunile enunțate în această secțiune și în anexele II și III la capitolul II urmează să fie revizuite pentru a include concluziile lucrărilor în curs ale Grupului de lucru nr. 6 privind aplicarea metodelor de împărțire a profitului. Această activitate, mandatată de Acțiunea 10 din Planul de acțiune BEPS, are ca scop clarificarea aplicării metodelor de stabilire a prețurilor de transfer, în special a metodei împărțirii profitului, în contextul lanțurilor valorice globale.

C.1 Generalități

2.113 Metoda împărțirii profitului urmărește să elimine efectul asupra profiturilor al condițiilor speciale realizate sau impuse într-o tranzacție controlată (sau în tranzacții 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 în tranzacție sau tranzacții. Metoda împărțirii profitului identifică mai întâi profiturile care urmează să fie împărțite pentru întreprinderile asociate din tranzacțiile controlate în care sunt angajate întreprinderile asociate („profiturile combinate”). Când spunem „profituri” trebuie să considerăm că termenul este aplicabil în mod egal și pierderilor. A se vedea alineatele 2.130-2.137 pentru o discuție despre modul de determinare 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 condiții de valoare de piață. A se vedea alineatele 2.138-2.151 pentru o discuție despre modul de împărțire a profiturilor combinate.

C.2 Puncte forte și puncte slabe

2.114 Principalul avantaj al metodei împărțirii 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 metodei împărțirii profitului la tranzacționarea globală a instrumentelor financiare între întreprinderi

asociate în partea III, secțiunea C din Raportul privind atribuirea profiturilor către sediile permanente.[7] Metoda împărțirii 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 active necorporale unice) la tranzacție, deoarece, într-un astfel de caz, părțile independente ar putea dori să împartă profiturile tranzacției proporțional cu contribuțiile lor respective, iar o metodă bilaterală ar putea fi mai potrivită în aceste circumstanțe decât o metodă unilaterală. În plus, în prezența unor contribuții unice și valoroase, informațiile comparabile de încredere sunt insuficiente pentru a aplica o altă metodă. Pe de altă parte, metoda împărțirii profitului tranzacțional nu este 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 producție pe bază de contract sau activități de servicii pe bază de contract în situații relevante), deoarece în astfel de cazuri metoda împărțirii profitului nu este, de obicei, adecvată având în vedere analiza funcțională a părții respective. Consultați alineatele 3.38-3.39 pentru o discuție privind limitările în comparabilele disponibile.

2.115 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 o 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 legate de aceste tranzacții decât în cazul celorlalte metode disponibile.

[7] A se vedea Raportul privind atribuirea profiturilor către sediile permanente, aprobat de Comisia pentru afaceri fiscale la 24 iunie 2008 și de Consiliu pentru publicare la 17 iulie 2008 și Raportul 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.

2.116 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.

2.117 Un alt punct forte al metodei împărțirii profitului este acela că oferă flexibilitate prin analizarea faptelor și circumstanțelor specifice, eventual unice, ale întreprinderilor asociate care nu se regăsesc în întreprinderi independente, constituind în același timp o abordare în condiții de valoare de piață în măsura în care reflectă ceea ce ar face în mod rezonabil întreprinderile independente dacă s-ar afla în aceleași circumstanțe.

2.118 Un alt avantaj al metodei împărțirii profitului este că este mai puțin probabil ca oricare dintre părțile la tranzacția controlată să rămână cu un rezultat al profitului extrem și improbabil, deoarece ambele părți la tranzacție sunt evaluate. Acest aspect poate fi deosebit de important atunci când se analizează contribuțiile părților cu privire la imobilizările necorporale utilizate în tranzacțiile controlate.

2.119 O slăbiciune a metodei împărțirii profitului se referă la dificultățile 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 întreprinderile străine afiliate. 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 dovezi pe o bază comună și efectuarea de ajustări ale practicilor contabile și ale monedelor. În plus, atunci când metoda împărțirii profitului se aplică profitului operațional, poate fi dificil să se identifice cheltuielile operaționale 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

2.121 Prezentul Ghid OCDE 2017 nu urmărește să ofere un catalog exhaustiv al modurilor în care poate fi aplicată metoda împărțirii profitului. Aplicarea metodei va depinde de circumstanțele cazului și de informațiile disponibile, dar obiectivul prioritar ar trebui să fie aproximarea cât mai corectă a împărțirii profiturilor la care s-ar fi procedat dacă părțile ar fi fost companii independente.

2.122 În conformitate cu metoda împărțirii profitului, profiturile combinate trebuie repartizate între companiile 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 condiții de valoare de piață. În general, calculul profiturilor combinate care urmează să fie împărțite și determinarea cheilor de alocare trebuie:

- Să fie consecvent cu analiza funcțională a tranzacției controlate analizate și, în special, să reflecte alocarea riscurilor între părți,
- Să fie în concordanță cu determinarea profiturilor combinate care urmează să fie împărțite și a cheilor de alocare care ar fi fost convenite între părți independente,
- Să fie conforme cu tipul de abordare a împărțirii profitului (de exemplu, analiza contribuției, analiza reziduală sau altele; abordare *ex ante* sau *ex* post, așa cum s-a discutat la alineatele 2.124-2.151 de mai jos) și
- Să poată fi măsurate în mod fiabil.

2.123 În plus,

- Dacă se utilizează metoda împărțirii 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 anterior tranzacției,
- Persoana care aplică metoda împărțirii 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
- Metoda de determinare a profiturilor combinate care urmează să fie împărțite și a cheilor de alocare ar trebui, în general, să fie utilizată în mod consecvent pe durata de viață a acordului, inclusiv în timpul anilor cu pierderi, 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

2.124 Există o serie de abordări în estimarea împărțirii profiturilor - pe baza profiturilor proiectate sau a celor reale, după caz - cu care companiile independente au fost de acord, dintre care două sunt discutate în următoarele alineate. Aceste abordări – analiza contribuției și analiza reziduală – nu sunt neapărat exhaustive, nici nu se exclud una pe cealaltă.

C.3.2.1 Analiza contribuției

2.125 În cadrul analizei contribuției, profiturile combinate, care reprezintă profiturile totale din tranzacțiile controlate examinate, sunt 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 alocare poate fi susținută de date comparabile, dacă 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.

2.126 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 2.138-2.151 pentru o discuție despre modul de împărțire a profiturilor combinate.

C.3.2.2 Analizele reziduale [8]

2.127 Analiză reziduală împarte profiturile combinate din tranzacțiile controlate examinate în două etape. În prima etapă, fiecărui participant i se alocă o remunerație în condiții de valoare de piață pentru contribuțiile sale ne-unice în raport cu tranzacțiile controlate în care este angajat. În mod obișnuit, această remunerație inițială este determinată prin aplicarea uneia dintre metodele tradiționale sau a metodei marjei nete prin referire la remunerarea tranzacțiilor comparabile între întreprinderi independente. Astfel, în general, nu ține cont de randamentul care ar fi generat de orice contribuție unică și valoroasă a participanților. În a doua etapă, orice profit

[8] Un exemplu care ilustrează aplicarea împărțirii profitului net se găsește în anexa II la capitolul II.

(sau pierdere) net rămasă după repartizarea primei etape va fi alocată între părți pe baza unei analize a faptelor și circumstanțelor, urmând îndrumările descrise la alineatele 2.138-2.141 pentru împărțirea profiturilor combinate.

2.128 O abordare alternativă a modului de aplicare a analizei 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 circumstanțele date și celui mai mare preț pe care cumpărătorul este dispus în mod rezonabil să îl plătească. Orice discrepanță între aceste două cifre poate duce la profitul net pe care întreprinderile independente îl negociază. Prin urmare, în a doua etapă, analiza reziduală poate împărți acest fond de profit pe baza unei analize a oricăror factori relevanți pentru întreprinderile asociate care indică modul în care întreprinderile independente ar putea împărți diferența dintre prețul minim al vânzătorului și prețul maxim al cumpărătorului.

2.129 În unele cazuri, ar putea fi efectuată o analiză, poate ca parte a unei împărțiri a profitului net sau ca metodă de împărțire a profiturilor per se, luând în considerare fluxul de numerar actualizat către părțile la tranzacțiile controlate pe durata de viață anticipată a afacerii. Una dintre situațiile în care aceasta este o metodă eficientă poate fi în 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 pot fi estimate cu un grad rezonabil de certitudine. Cu toate acestea, eficiența unei astfel de abordări 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 segmente de afaceri, iar estimările privind calendarul relativ al încasărilor pot fi problematice. Prin urmare, o astfel de abordare necesită prudență considerabilă și trebuie completată, acolo unde este posibil, cu informații derivate din alte metode.

C.3.3 Stabilirea profiturilor combinate care urmează a fi împărțite

2.130 Profiturile combinate care urmează a fi împărțite în metoda împărțirii profitului sunt profiturile întreprinderilor asociate din tranzacțiile controlate în care sunt angajate întreprinderile asociate. Profiturile combinate care urmează să fie împărțite trebuie 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.

2.131 Pentru a determina profiturile combinate care urmează a fi împărțite, conturile părților la tranzacție cărora li se aplică o împărțire tranzacțională 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, standardele contabile trebuie selectate înainte de aplicarea metodei și aplicate în mod consecvent pe întreaga durată a acordului. A se vedea alineatele 2.121 - 2.123 pentru îndrumări generale privind coerența determinării profiturilor combinate care urmează să fie împărțite.

2.132 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, contabilitatea costurilor) ar trebui să fie permisă în cazul în care astfel de conturi există, sunt de încredere, auditabile 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 înregistrări contabile.

C.3.3.1 Profituri reale sau preconizate

2.133 Dacă metoda împărțirii profitului ar fi utilizată de 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 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.

2.134 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 împărțirii profitului ar putea penaliza sau recompensa un contribuabil, concentrându-se asupra circumstanțelor pe care contribuabilul nu le poate prevedea în mod rezonabil. O astfel de aplicare este contrară Principiului valorii de piață , deoarece întreprinderile independente în circumstanțe similare se pot baza doar pe proiecții și nu pot ști ce profit real vor avea. A se vedea, de asemenea, alineatul 3.74.

2.135 Prin utilizarea metodei împărțirii profitului pentru a stabili condițiile tranzacțiilor controlate întreprinderile asociate caută să realizeze împărțirea profitului pe care întreprinderile independente l-ar fi realizat. Evaluarea condițiilor de desfășurare a tranzacțiilor controlate ale întreprinderilor asociate, utilizând metoda împărțirii profitului, este cea mai

ușoară pentru o administrație fiscală atunci când întreprinderile asociate au stabilit inițial astfel de condiții pe bază comună. Evaluarea poate începe apoi pe aceeași bază pentru a verifica dacă împărțirea profiturilor reale este în conformitate cu Principiul valorii de piață .

2.136 În cazul în care întreprinderile asociate au stabilit condițiile în tranzacțiile lor controlate pe o altă bază decât metoda împărțirii profitului, administrația fiscală va evalua aceste condiții pe baza profitului efectiv al întreprinderii. Cu toate acestea, se va acorda atenție pentru a se asigura că aplicarea metodei împărțirii profitului se realizează într-un context similar cu ceea ce ar fi experimentat întreprinderile asociate, și anume, pe baza informațiilor cunoscute sau previzibile în mod rezonabil de către întreprinderile asociate la momentul încheierii tranzacțiilor, pentru a evita utilizarea analizei retroactive. A se vedea alineatele 2.12 și 3.74.

C.3.3.2 Diferite metode de calculare a profiturilor[9]

2.137 În general, profiturile combinate care urmează să fie împărțite prin metoda împărțirii profitului sunt profiturile din exploatare. Aplicarea metodei împărțirii profitului în acest mod asigură faptul că atât veniturile, cât și cheltuielile întreprinderii multinaționale sunt atribuite întreprinderi 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 acolo 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 la nivel mondial foarte integrate, 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. 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.

[9] Un exemplu care ilustrează diferite măsuri ale profitului atunci când se aplică o metodă tranzacțională de împărțire a profitului poate fi găsit în anexa III la capitolul II.

C.3.4 Cum se împart profiturile combinate

C.3.4.1 Generalități

2.138 Relevanța tranzacțiilor necontrolate comparabile sau a datelor interne și criteriile utilizate pentru a realiza o împărțire a profiturilor în condiții de valoare de piață depind de faptele și circumstanțele cazului . Prin urmare, nu este de dorit să se stabilească o listă prescriptivă de criterii sau chei de alocare. A se vedea alineatele 2.121-2.123 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 rezonabil 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, date interne sau ambele.

C.3.4.2 Utilizarea datelor din tranzacții necontrolate comparabile

2.139 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

2.140 În practică, împărțirea profiturilor combinate în cadrul metodei împărțirii 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 un număr (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.

2.141 În practică sunt adesea utilizate 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 .Alte chei de alocare bazate, de exemplu, pe vânzările incrementale, personal (numărul de angajați implicați 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

2.142 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 angajat și crearea de valoare în contextul tranzacției controlate. A se vedea alineatul 2.151 pentru o scurtă discuție despre împărțirea profiturilor combinate în funcție de capitalul angajat. Pentru ca o cheie de alocare să fie semnificativă, aceasta trebuie aplicată în mod consecvent tuturor părților la tranzacție. A se vedea alineatul 2.104 pentru o discuție a aspectelor de comparabilitate în legătură cu evaluarea activelor în contextul metodei marjei nete, care este valabilă și în contextul metodei împărțirii profitului.

2.143 O circumstanță specifică în care metoda împărțirii 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 imobilizărilor necorporale 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 evidența contabilă. O parte esențială a analizei metodei împărțirii profitului este de a identifica ce active necorporale contribuie fiecare întreprindere asociată la tranzacția controlată și valoarea lor relativă. Îndrumări privind imobilizările necorporale se regăsesc în Capitolul VI din prezentul Ghid. A se vedea, de asemenea, exemplele din Anexa la capitolul VI „Exemple pentru ilustrarea îndrumărilor privind imobilizările necorporale”.

Chei de alocare bazate pe costuri

2.144 Cheia 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 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.

2.145 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 6.142. 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 relevantă

2.146 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 anii 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 2.122-2.123 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”)

2.147 În cazul în care nu există tranzacții necontrolate comparabile suficient de eficace pentru a sprijini împărțirea profiturilor combinate, ar trebui să se ia în considerare datele interne care pot fi o modalitate eficientă de stabilire sau testare a caracterului de valoare de piață al împărțirii profiturilor. Tipurile de astfel de date interne care sunt relevante depind de faptele și circumstanțele cazului și trebuie să îndeplinească condițiile prezentate în această secțiune și, în special, la alineatele 2.122-2.123 și 2.182. Acestea vor fi extrase frecvent din contabilitatea costurilor sau contabilitatea financiară a contribuabililor.

2.148 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 analiză pentru ca contribuabilul să întocmească un bilanț „tranzacțional" care va fi utilizat pentru aplicarea metodei împărțirii 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, este 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 la tranzacție. A se vedea, de asemenea, alineatul 2.104 pentru o discuție privind evaluarea activelor în contextul metodei 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.

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

2.150 Datele interne sunt esențiale pentru evaluarea valorilor contribuțiilor respective ale părților la tranzacția controlată. Determinarea acestor valori trebuie 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 trebuie să fie susținută de date obiective fiabile pentru a limita arbitrariul. O atenție deosebită trebuie 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.

2.151 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 l-au angajat în tranzacția respectivă. Această metodă presupune că investiția de capital a fiecărui participant în

tranzacție este supusă unui nivel similar de risc, astfel încât se poate 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, 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

2.152 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 .

2.153 După cum s-a discutat în prezentul Ghid OCDE 2017, există preocupări cu privire la utilizarea metodei marjei nete, în special fiindcă aceasta este uneori aplicată fără a lua în considerare în mod adecvat diferențele relevante 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 marjei nete. Astfel, în cazul în care diferențele dintre caracteristicile tranzacțiilor comparate au un efect semnificativ asupra indicatorilor de profit net utilizați, nu este adecvat să se aplice metoda marjei nete fără a face ajustări pentru astfel de diferențe. A se vedea alineatele 2.74-2.81(standardul de comparabilitate care se va aplica metodei marjei nete).

2.154 Recunoașterea faptului că utilizarea metodelor bazate pe analiza profitului poate fi necesară nu intenționează să sugereze că societățile 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.

2.155 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 condiții de valoare 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 au un anumit grad de sofisticare în sistemele lor fiscale de bază înainte de a aplica aceste metode.

CAPITOLUL III

Analiza de comparabilitate

A. Efectuarea unei analize de comparabilitate

3.1 Îndrumări generale privind comparabilitatea se găsesc 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. Căutarea elementelor comparabile este doar o parte a analizei de comparabilitate. Aceasta nu trebuie 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 caracteristicilor relevante din punct de vedere economic sau a factorilor de comparabilitate (a se vedea capitolul I secțiunea D.1). O abordare metodică coerentă ar trebui să ofere o anumită continuitate sau legătură în cadrul procesului analitic în ansamblu, păstrând astfel o 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 eficiente 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 există o cerință pentru o căutare exhaustivă a tuturor surselor posibile de comparabile, deoarece se recunoaște că există limitări în disponibilitatea informațiilor și că poate fi dificilă căutarea de date comparabile. 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 comparabile pentru a-și susține prețurile de transfer sau o administrație fiscală care utilizează 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 2017. A se vedea, de asemenea, Anexa la Capitolul IV „Linii directoare 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 obligatoriu și orice alt proces de căutare care duce la identificarea unor 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 condiții de valoare de piață, iar nerealizarea procesului nu implică faptul că rezultatul nu va fi în condiții de valoare de piață).

Pasul 1: Stabilirea anilor care urmează să fie acoperiți.

Pasul 2: Analiza amplă a situației 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 bazată pe analiza profitului) și pentru a identifica factorii de comparabilitate semnificativi care ar trebui luați în considerare.

Pasul 4: Revizuirea comparabilelor 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 eficacitatea 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 marjei nete).

Pasul 7: Identificarea potențialelor 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 în Secțiunea D din Capitolul 1.

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

Pasul 9: Interpretarea și utilizarea datelor colectate, determinarea remunerației în condiții de valoare de piață .

3.5 În practică, acest proces nu este unul liniar. Etapele 5-7, în special, poate fi necesar să fie repetate până când se ajunge la o concluzie satisfăcătoare, și anume, selectarea metodei optime, 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 pot 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 situației contribuabilului în ansamblu

3.7 „Analiza situației contribuabilului în ansamblu” 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 1.110-1.113).

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 metodei optime 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 de valoare 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 includ: a) unele contracte pe termen lung pentru furnizarea de mărfuri sau servicii, b) drepturile de utilizare a imobilizărilor necorporale și c) 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 vitale unui producător asociat; poate fi mai rezonabil să se evalueze termenii de valoare de piață pentru cele două articole împreună, mai degrabă decât individual. Astfel de tranzacții trebuie evaluate împreună folosind cea mai adecvată metodă în condiții de valoare de piață. Un alt exemplu este direcționarea unei tranzacții printr-o altă întreprindere asociată; poate fi mai potrivit să se ia în considerare tranzacția din care intermedierea face parte în întregime, mai degrabă decât să se ia în considerare tranzacțiile individuale pe o bază separată. A se vedea exemplul 26 din anexa la Capitolul VI.

3.10 Un alt exemplu în care tranzacțiile unui contribuabil pot fi combinate este legat de abordările de tip portofoliu. Abordarea de tip portofoliu reprezintă o strategie de afaceri care înseamnă că un contribuabil grupează anumite tranzacții în scopul obținerii unui profit adecvat în cadrul portofoliului, mai degrabă decât să se bazeze pe un singur produs din portofoliu. De exemplu, un contribuabil poate comercializa unele produse cu profit scăzut sau chiar în pierdere, numai pentru că acestea creează 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 distribuitoarele automate de cafea și capsulele de cafea sau imprimantele și cartușele). Abordări similare pot fi observate în diverse industrii. Abordarea de tip portofoliu reprezintă un exemplu de strategie de afaceri care este necesar să fie luată în considerare în analiza de comparabilitate și atunci când se examinează eficacitatea comparabilelor. A se vedea alineatele 1.114-1.118 privind strategiile comerciale. Cu toate acestea, așa cum s-a discutat la alineatele 1.129-1.131, aceste considerente nu vor explica pierderile globale continue sau performanța slabă în timp. În plus, pentru a fi acceptabile, abordările de tip portofoliu 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 alineatele 2.84-2.85. În cele din urmă, comentariile de mai sus nu trebuie interpretate în mod eronat ca implicând faptul că este acceptabil ca o entitate din cadrul unui grup de întreprinderi multinaționale să aibă un profit sub nivelul valorii

de piață pentru a avantaja o altă entitate a grupului de întreprinderi multinaționale, a se vedea, în special, alineatul 1.130.

3.11 În timp ce unele tranzacții contractate separat între întreprinderile asociate trebuie să fie evaluate împreună pentru a determina dacă condițiile sunt de valoare de piață , alte tranzacții contractate între astfel de întreprinderi ca pachet poate fi necesar să fie evaluate separat. O societate 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 acord este adesea menționat ca „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 însoțitoare. 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 analizeze dacă, în total, prețurile de transfer pentru întregul acord sunt în condiții de valoare 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 poate 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 trebuie să examineze acordul global între întreprinderile asociate în același mod în care analizează acorduri similare între întreprinderi independente.

Contribuabilii trebuie să fie pregătiți să demonstreze că acordul global reflectă prețuri de transfer la valoarea de piață.

A.3.2 Compensări intenționate

3.13 Compensarea intenționată este una 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 societatea respectivă. Aceste întreprinderi pot indica faptul că beneficiul pe care fiecare l-a primit trebuie 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 societate poate licenția

o altă societate să utilizeze un brevet în schimbul furnizării de know-how în altă societate 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 reglarea totalității prestațiilor oferite între două părți pe o perioadă de timp. Este foarte puțin probabil ca societățile independente să ia în considerare acest ultim tip de acord, cu excepția cazului în care beneficiile ar putea fi cuantificate suficient de precis și contractul este creat 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, luând 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 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 reducere a unei ajustări a prețurilor de transfer pe baza unei supraevaluări involuntare a venitului impozabil. Administrațiile fiscale, la latitudinea lor, pot să dea curs sau să nu dea curs acestei solicitări. Administrațiile fiscale pot lua în considerare astfel de solicitări și în contextul procedurilor

amiabile și ajustărilor corespondente (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 cost-plus, 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 eficient și pentru care se pot găsi cele mai potrivite comparabile, și anume, cel mai adesea va fi cea cu 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 imobilizări necorporale de valoare și unice care aparțin lui B și urmând specificațiile tehnice stabilite de B. Să presupunem că în această tranzacție 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 imobilizări 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 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 privind 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 marjei nete, care sunt discutate în detaliu în Capitolul II) necesită doar examinarea 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 alineatele 3.18-3.19), unele informații privind factorii de comparabilitate ai tranzacției controlate și, în special, privind analiza funcțională a părții care nu a 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 împărțirii profitului, sunt necesare informații financiare despre toate părțile la tranzacție, interne și externe. Având în vedere natura bilaterală a acestei metode, aplicarea metodei împărțirii 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 împărțirii 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 împărțirii profitului, este rezonabil să ne așteptăm ca 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. A se vedea capitolul V.

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 marjei nete, iar partea testată este entitatea externă, sunt necesare suficiente informații pentru a putea aplica eficient metoda selectată părții externe testate și pentru a permite revizuirea aplicării, de către administrația fiscală a țării în care are rezidența fiscală partea netestată, metodei la partea externă testată. Pe de altă parte, odată ce o anumită metodă unilaterală este aleasă ca fiind metoda optimă, iar partea testată este contribuabilul intern, administrația fiscală nu are, în general, niciun motiv să solicite în continuare date financiare ale întreprinderii asociate externe, în afara celor solicitate ca parte a cerințelor din Raportul Țară cu țară sau a dosarului principal (a se vedea capitolul V).

3.23 După cum s-a explicat mai sus, analiza prețurilor de transfer necesită furnizarea unor informații despre întreprinderile asociate străine, a căror natură și amploare depinde în special de metoda de stabilire a prețurilor de transfer utilizată. Cu toate acestea, pentru colectarea unor astfel de informații, contribuabilul se poate confrunta cu 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 o tranzacție 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 contribuabil sau de un alt grup de întreprinderi multinaționale este irelevantă pentru aplicarea Principiului valorii de piață și, prin urmare, nu ar trebui să fie utilizată de o administrație fiscală ca bază pentru ajustarea 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 în 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 comparabilelor interne existente, dacă există. Comparabilele interne pot avea o relație mai directă și mai strânsă cu tranzacția analizată față de comparabilele externe. Analiza financiară poate fi mai facilă și mai eficientă 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 și mai complet, 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 fie considerată un element comparabil eficace 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 1.33-1.118. 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 al acestuia pentru comerciantul cu amănuntul asociat

străin și o cantitate mică 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 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 faptele și circumstanțele cazului .

3.31 Sunt identificate frecvent o serie de limitări ale bazelor de date comerciale. Deoarece aceste baze de date comerciale se bazează pe informații disponibile public, acestea nu sunt disponibile în toate țările, deoarece nu toate țările au 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 de divulgare și de depunere 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 ele 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 aceeași siguranță. 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 există informații fiabile din alte surse, de exemplu, comparabilele interne. În cazul în care sunt utilizate, bazele de date comerciale trebuie utilizate într-un mod obiectiv și trebuie făcute încercări reale de utilizare a bazelor de date pentru a identifica informații comparabile fiabile.

3.33 Utilizarea bazelor de date comerciale nu trebuie 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 dezvoltate și întreținute de unele firme de consultanță. În plus față de problemele ridicate mai sus pentru bazele de date comerciale care sunt comercializate pe scară mai largă, bazele de date private ridică, de asemenea, o chestiune suplimentară care privește acoperirea datelor în sensul în care acestea acoperă o parte mai mică a pieței decât bazele de date comerciale. Dacă un contribuabil a utilizat o bază de date privată pentru a-și susține prețurile de transfer, administrația fiscală poate solicita accesul la acea bază 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 caută întotdeauna 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 de întreprinderi multinaționale 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. Dacă o căutare regională pentru comparabile poate fi utilizată în mod fiabil pentru mai multe filiale ale unui grup de întreprinderi multinaționale care operează într-o anumită regiune a

lumii depinde de circumstanțele particulare în care fiecare dintre aceste filiale își desfășoară activitatea. A se vedea alineatele 1.112-1.113 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 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 poate, 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 netranzacționale ale terților

3.37 Accentul pe tranzacție în metodele de stabilire a prețurilor de transfer și problema unei posibile agregări a tranzacțiilor controlate ale contribuabilului sunt discutate la alineatele 3.9-3.12. O altă întrebare este dacă datele netranzacționale ale terților pot oferi comparabile fiabile pentru tranzacțiile controlate ale unui contribuabil (sau un set de tranzacții 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 de segment, în funcție de standardele contabile aplicabile. Dacă astfel de date netranzacționale ale terților pot oferi comparabile fiabile pentru tranzacția controlată a contribuabilului sau pentru setul de tranzacții agregate în conformitate cu îndrumările de la alineatele 3.9-3.12 depinde în special de faptul dacă terțul efectuează o serie de tranzacții 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 comparabile mai bune 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 comparabilelor disponibile

3.38 Identificarea potențialelor comparabile trebuie realizată cu obiectivul de a găsi cele mai fiabile date, știind 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 între aceste opțiuni diferite va depinde de faptele și circumstanțele cazului și, în special, de semnificația efectelor preconizate ale erorilor de comparabilitate asupra fiabilității analizei.

3.39 Metoda împărțirii profitului poate fi luată în considerare, în circumstanțe adecvate, fără date comparabile, de exemplu, în cazul în care absența datelor comparabile se datorează prezenței unor imobilizări necorporale de valoare, unice, la care contribuie fiecare parte la tranzacție (a se vedea alineatul 2.115). 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 trebuie 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 persoana care efectuează căutarea întocmind o listă a terților despre care se crede că efectuează tranzacții potențial comparabile. Informațiile sunt apoi colectate cu privire la tranzacțiile efectuate de aceste terțe părți 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 adăugare” poate cuprinde atât comparabile interne, cât și externe.

3.42 A doua posibilitate, abordarea „prin deducție”, începe cu un set amplu de întreprinderi care își desfășoară activitatea în același sector de activitate, funcții generale similare și nu prezintă caracteristici economice care sunt în mod evident diferite. Lista este apoi rafinată utilizând criterii de

selecție și informații disponibile publicului (de exemplu, din baze de date, din paginile disponibile pe internet, informații despre concurenții 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 2.1-2.12.

3.43 În practică, atât criteriile cantitative, cât și cele calitative sunt utilizate pentru a include sau respinge potențialele 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 activele necorporale, cum ar fi raportul dintre valoarea netă a activelor necorporale/valoarea totală a activelor nete sau raportul dintre cercetare și dezvoltare („R&D")/vânzări, dacă sunt disponibile: acestea pot fi utilizate, de exemplu, pentru a exclude întreprinderile cu active necorporale 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 identificați 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 comparabile este unul dintre cele mai critice aspecte ale analizei de comparabilitate și ar trebui să fie transparent, sistematic și verificabil. Alegerea criteriilor de selecție, mai cu seamă, are o influență semnificativă asupra rezultatului analizei și ar trebui să reflecte cele mai importante caracteristici economice ale tranzacțiilor comparate. Eliminarea completă a raționamentelor subiective din selecția comparabilelor nu este 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 revizuiește procesul (fie contribuabilul, fie administrația fiscală) are acces la informații privind procesul urmat și la aceleași surse de date. 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 prezentele Linii directoare în mai multe rânduri, atât pentru aplicarea generală a Principiului valorii de piață , cât mai ales în

contextul fiecărei metode. „Comparabil” înseamnă că niciuna dintre diferențele (dacă există) dintre situațiile comparate nu poate afecta semnificativ elementul examinat din punct 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 stocuri 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 comparabilului potențial.

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 eficacitatea 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 eficacității 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 Eficacitatea ajustărilor realizate

3.53 Nu este oportun să se considere unele ajustări de comparabilitate precum diferențele dintre nivelurile capitalului de lucru ca fiind „de rutină” și necontroversate și să se ia în considerare anumite alte ajustări, cum ar fi cele privind 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 ofere o mai bună comparabilitate.

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 termenii și condițiile în care a fost efectuată o tranzacție respectă Principiul valorii de piață . Cu toate acestea, deoarece stabilirea prețurilor de transfer nu este o știință exactă, există, de asemenea, multe ocazii în care aplicarea metodei sau metodelor cele mai potrivite produce un interval de valori, toate 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 societățile independente angajate în tranzacții comparabile, 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 se poate

determina că unele tranzacții necontrolate au un grad mai mic de comparabilitate decât altele, acestea trebuie eliminate.

3.57 De asemenea, se poate întâmpla ca, deși 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 erori 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 valoarea de mijloc (mediana) pentru a restrânge intervalul (de exemplu, intervalul intercuartilic sau alte percentile) ar putea contribui la consolidarea fiabilității analizei.

3.58 Un interval de valori poate rezulta, de asemenea, atunci când se aplică mai multe metode pentru a evalua o tranzacție controlată. De exemplu, pot fi utilizate două metode care ating grade similare de comparabilitate pentru a evalua caracterul de valoare de piață al unei tranzacții controlate. Fiecare metodă poate produce un rezultat sau o serie de rezultate care diferă unul/a de celălalt/cealaltă din cauza diferențelor privind natura metodelor și a datelor relevante pentru aplicarea unei anumite metode utilizate. Cu toate acestea, fiecare interval separat poate fi utilizat pentru a defini un interval acceptabil de valoare 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 depind de eficacitatea 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 2.12) 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 Dacă acea condiție relevantă a tranzacției controlate (de exemplu, prețul sau marja) se încadrează în intervalul de comparare, atunci nu trebuie efectuată nicio ajustare.

3.61 Dacă acea condiție relevantă a tranzacției controlate (de exemplu, prețul sau marja) nu se încadrează în intervalul de comparare afirmat de administrația fiscală, contribuabilul trebuie 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 erorile de comparabilitate rămân așa cum s-a discutat la alineatul 3.57, poate fi adecvat să se utilizeze valoarea de mijloc (mediana) 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 pot reprezenta 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 marjei nete). Acestea pot afecta, de asemenea, alte elemente, de exemplu, elemente excepționale care sunt „în afara bugetului" (below the line), 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 o eroare 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 o eroare de comparabilitate semnificativ ignorată 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 societate independentă nu continuă activitățile generatoare de pierderi decât dacă are așteptări rezonabile cu privire la profiturile viitoare. A se vedea alineatele 1.129-1.131. Funcțiile simple sau cu risc scăzut, în special, nu se așteaptă să genereze pierderi pentru o perioadă lungă de timp. Asta nu înseamnă însă că tranzacțiile generatoare de pierderi nu pot fi niciodată comparabile. În general, trebuie utilizate toate informațiile relevante și nu trebuie să existe nicio regulă imperativă privind includerea sau excluderea comparabilelor generatoare de pierderi. Într-adevăr, faptele și

circumstanțele care înconjoară întreprinderea în cauză ar trebui să determine statutul acesteia ca fiind comparabil, nu rezultatul său financiar.

3.65 În general, o tranzacție necontrolată generatoare de pierderi trebuie să declanșeze investigații suplimentare pentru a se stabili dacă poate fi sau nu comparabilă. Circumstanțele în care tranzacțiile / 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 risc 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 5.27 și 5.36 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 condiții de valoare de piață”), pe baza informațiilor care le erau disponibile în mod rezonabil la acel moment. Astfel de informații includ nu numai informații despre tranzacții comparabile din anii anteriori, ci și informații despre schimbările economice și de pe 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.

3.71 Atât stabilirea prețurilor în condiții de valoare de piață , cât și abordările de testare a rezultatului în condiții de valoare de piață , precum și combinațiile acestor două abordări, se regăsesc în rândul țărilor membre ale OCDE. Problema dublei impuneri 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 discrepanțe între așteptările pieței luate în considerare în abordarea de stabilire a prețurilor în condiții de valoare de piață și rezultatele reale observate în abordarea de testare a rezultatelor în condiții de valoare 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 la început și evenimente imprevizibile

3.72 Se pune întrebarea dacă și dacă da, cum 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 trebuie rezolvată, atât de contribuabili, cât și de administrațiile fiscale, prin referire la ceea ce ar face 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 6.181-6.185, care conține instrucțiuni cu privire la stabilirea prețului în condiții de valoare de piață al tranzacțiilor care implică imobilizări necorporale pentru care evaluarea este foarte incertă la momentul tranzacției, se aplică prin analogie

altor tipuri de tranzacții cu incertitudini de evaluare. Întrebarea principală este dacă evaluarea a fost suficient de incertă la început pentru a justifica necesitatea unui mecanism de ajustare a prețurilor între părțile care operează în condiții de valoare de piață, sau dacă schimbarea valorii ar constitui un factor fundamental care să antreneze renegocierea tranzacției. În acest caz, administrația fiscală ar avea motiv să determine prețul în condițiile valorii de piață al tranzacției pe baza clauzei de ajustare sau a renegocierii care ar fi furnizate în condiții de valoare 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 ea reprezintă o utilizare necorespunzătoare 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 ulterioare anului în care a fost efectuată tranzacția

3.74 Datele din exercițiile ulterioare anului în care a fost efectuată tranzacția pot fi și ele relevante în analiza prețurilor de transfer, dar trebuie să se evite utilizarea analizei retroactive. De exemplu, datele din exercițiile 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 comparabilă adecvată pentru aplicarea unei anumite metode. Comportamentul părților în anii ulteriori celui în care s-a efectuat tranzacția este, de asemenea, relevant în determinarea corectă a tranzacției efective.

B.5 Date pe mai mulți ani

3.75 În practică, examinarea datelor pe mai mulți ani este adesea utilă într-o analiză de comparabilitate, dar nu este o cerință sistematică. Datele pe mai mulți ani trebuie utilizate dacă acestea adaugă valoare analizei prețurilor de transfer. Nu este adecvat să se stabilească orientări prescriptive cu privire la numărul de ani care urmează să fie acoperiți de analize 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 analiza datelor atât din anul examinat, cât și din anii anteriori. Analiza acestor informații ar putea dezvălui faptele care ar fi putut influența (sau ar fi trebuit să

influențeze) determinarea prețului de transfer. De exemplu, utilizarea datelor din anii trecuți 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 1.131 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 sunt utile în 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 anterioare pot arăta dacă societatea independentă angajată într-o tranzacție comparabilă a fost afectată de condiții economice comparabile într-un mod comparabil sau dacă diferite condiții dintr-un exercițiu anterior i-au afectat în mod semnificativ prețul sau profitul, astfel încât să nu poată fi utilizată ca o comparație.

3.78 Datele pe mai mulți ani pot îmbunătăți, de asemenea, procesul de selectare a comparabilelor 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 ducând la respingerea comparabilelor sau pentru a detecta anomalii în informațiile de la terți.

3.79 Utilizarea datelor pe mai mulți ani nu implică neapărat utilizarea mediilor pe mai mulți ani. Cu toate acestea, datele și mediile pe mai mulți ani 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 conformitate

3.80 O întrebare care apare atunci când se pune în perspectivă necesitatea analizelor de comparabilitate este amploarea 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. Alineatul 4.28 și Capitolul V conțin

recunoașterea explicită a necesității unei aplicări rezonabile 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 exercite raționamentul pentru a determina dacă anumite comparabile sunt utilizabile.

3.82 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. 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 sunt similare, este posibil să nu fie necesară o analiză detaliată de comparabilitate (inclusiv funcțională) în fiecare an.

3.83 Din ce în ce mai multe întreprinderi mici și mijlocii intră în zona prețurilor de transfer, iar numărul tranzacțiilor transfrontaliere este în continuă creștere. Deși Principiul valorii de piață se aplică în mod egal întreprinderilor mici și mijlocii și tranzacțiilor, soluțiile pragmatice pot fi adecvate pentru a face posibilă găsirea unui răspuns rezonabil la fiecare caz de stabilire a prețurilor de transfer.

Capitolul IV

Proceduri administrative pentru evitarea și soluționarea litigiilor privind prețurile de transfer

A. Introducere

4.1 Acest capitol examinează diverse proceduri administrative care pot fi aplicate pentru a diminua 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 sunt urmate într-un efort conștiincios de a aplica Principiul valorii de piață . Contribuabilii și administrațiile fiscale e posibil să ajungă la determinări diferite ale condițiilor de valoare 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 de valoare de piață, poate apărea dubla impunere. Dubla impunere înseamnă includerea aceluiași venit în baza de impozitare de către două sau mai multe administrații fiscale, fie când venitul se află în mâinile mai multor contribuabili (dubla impunere economică, pentru întreprinderile asociate), fie când venitul se află în mâinile 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 prezintă mai multe proceduri administrative de soluționare a litigiilor cauzate de ajustările prețurilor de transfer și pentru evitarea dublei impuneri. Secțiunea B prezintă practicile de respectare a prețurilor de transfer de către administrațiile fiscale, în special practicile de examinare, sarcina probei și sancțiunile. Secțiunea C prezintă ajustările

corespondente (Articolul 9 alineatul 2 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE) și procedura amiabilă (articolul 25). Secțiunea D descrie utilizarea controalelor fiscale simultane 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 diminuare 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 de transfer sau condiții pentru ca contribuabilul să se aplice tranzacțiilor controlate specificate. Secțiunea G discută 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 conformare sunt dezvoltate și implementate în fiecare țară membră în conformitate cu legislația și procedurile administrative interne proprii. Multe practici naționale de conformare au trei elemente principale: a) reducerea oportunităților de nerespectare (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 conformare rămân la latitudinea 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 examinat într-o țară este membru al unui grup de întreprinderi multinaționale, este posibil ca practicile naționale de conformare fiscală dintr-o țară care examinează 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 conformitate 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 trebuie 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 examinare, 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 inspectori 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 este întotdeauna posibil să se determine prețul unic corect în condiții de valoare de piață; mai degrabă, după cum recunoaște Capitolul III, prețul corect poate fi estimat într-un interval de valori acceptabile. De asemenea, alegerea metodologiei pentru stabilirea prețurilor de transfer în condiții de valoare 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 contribuabil poate face o greșeală onestă. Mai mult, chiar și cel mai bine intenționat inspector 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 Administrația fiscală trebuie să țină cont în alocarea resurselor sale de audit de procesul prin care contribuabilul își stabilește prețurile, de exemplu dacă grupul de întreprinderi multinaționale 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 privind depunerea documentelor 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 în mod rezonabil contribuabilul să prezinte înregistrările sale care ar permite administrației fiscale să desfășoare verificarea. În unele țări, contribuabilii au datoria de a coopera cu administrațiile fiscale impuse prin lege. 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 atât de ridicat de cooperare încât să facă prea dificilă conformarea pentru contribuabilii rezonabili.

4.13 În jurisdicțiile fiscale 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 poate 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 reversibilă. 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 condiții de valoare 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 condiții de valoare 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 condiții de valoare de piață, sarcina impusă contribuabilului nu este 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 există probleme legate de prețurile de transfer, normele divergente privind sarcina probei între țările membre ale OCDE vor ridica probleme grave dacă drepturile legale stricte implicate de aceste norme sunt utilizate ca ghid pentru un comportament adecvat. De exemplu, să analizăm 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 poate face o afirmație nefondată despre prețurile de transfer, pe care contribuabilul poate să o accepte, iar administrația fiscală din a doua jurisdicție are sarcina de a infirma prețurile. Se poate ca nici contribuabilul din a doua jurisdicție, nici administrația fiscală din prima jurisdicție să nu depună eforturi pentru a stabili un preț acceptabil în condiții de valoare de piață . Acest tip de comportament ar putea deschide calea 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) să nu poată sau să nu dorească să demonstreze că prețurile sale de transfer sunt stabilite în condiții de valoare 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 condiții de valoare de piață, deoarece sarcina probei revine administrației fiscale. Acest lucru face dificil pentru cele două administrații fiscale să ajungă la un acord 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, este 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 privind prețurile de transfer. Mai precis, ca o chestiune de bună practică, sarcina probei nu trebuie să fie utilizată în mod abuziv de către administrațiile fiscale sau contribuabili ca o justificare pentru a face afirmații nefondate sau neverificabile cu privire la prețurile de transfer. Administrația fiscală trebuie 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 trebuie, 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 al 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 în condiții de valoare 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 denumiri diferite utilizate în diferite țări pentru sancțiuni care îndeplinesc aceleași scopuri. În al doilea rând, trebuie luate în considerare măsurile generale de conformitate ale unei țări membre OCDE. Practicile naționale de conformare 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 obligației contribuabililor de 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 sancțiunilor pecuniare (de exemplu, plata unui impozit suplimentar ca urmare a neplății integrale a impozitului). 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 mare fraudă și, de obicei, sarcina probei este foarte însemnată 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,

neprezentarea la dosar continuă. Cele mai semnificative sancțiuni civile sunt cele îndreptate spre subestimarea 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 subestimări 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 subdeclarării impozitelor sunt frecvent declanșate 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 frauda, deși frauda 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 penalități financiare civile este excesivă. În rândul țărilor membre OCDE, penalitățile financiare civile pentru subestimarea impozitului sunt adesea calculate ca procent din subestimarea 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 gradului avansat de culpabilitate a contribuabilului, cum ar fi o intenție clară de a se sustrage. Sancțiunile „fără culpă", atunci când sunt utilizate, tind să fie la rate mai mici decât cele declanșate din culpa contribuabilului (a se vedea alineatul 4.28).

4.25 Îmbunătățirea conformității 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, trebuie 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, acela 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 conformitate a prețurilor de

transfer nu sunt puse în aplicare într-un mod incompatibil cu obiectivele Modelului de Convenție Fiscală al 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 analizând dacă sancțiunile sunt direct 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 constituie 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 următoarele concluzii pot fi trase 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 este 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 . Mai cu seamă ar fi nepotrivit să se impună o sancțiune pentru prețurile de transfer unui contribuabil pentru că nu a luat în considerare datele la 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[10]

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 al OCDE poate fi utilizată pentru a elimina dubla impunere care poate 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 include cazurile 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 (10) 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

[10] Țările membre ale Cadrului incluziv privind Eroziunea bazei de impozitare și de transfer al profiturilor (BEPS) au convenit asupra unui standard minim în ceea ce privește soluționarea litigiilor legate de tratat. Secțiunea C din Capitolul IV nu are scopul de a propune o explicație a standardului minim și, prin urmare, nu există nicio implicație că toate țările din cadrul incluziv aderă la îndrumările conținute în această secțiune, cu excepția cazului în care o anumită declarație este identificată în mod explicit ca element al standardului minim. Standardul minim are trei obiective generale: (1) țările trebuie să se asigure că obligațiile referitoare la procedura amiabilă prevăzute în convenții sunt puse în aplicare integral cu bună-credință și că cazurile de procedură amiabilă sunt soluționate în timp util; (2) țările ar trebui să se asigure că procesele administrative promovează prevenirea și soluționarea în timp util a litigiilor legate de tratat și (3) țările ar trebui să se asigure că contribuabilii care îndeplinesc cerințele alineatului (1) al articolului 25 pot accesa procedura amiabilă. Elementele detaliate ale standardului minim sunt prezentate în OCDE (2015), *Eficientizarea mecanismelor de rezolvare a disputelor, Acțiunea 14: Raport final 2015*, Proiectul BEPS OECD/G20, OECD Publishing, Paris. Standardul minim este completat de un set de bune practici (la care nu au aderat toate țările din Cadrul incluziv) care răspund obstacolelor care împiedică soluționarea litigiilor legate de tratat prin procedura amiabilă. În plus, deși în prezent nu există un consens între toate țările din Cadrul incluziv cu privire la adoptarea arbitrajului obligatoriu și coercitiv ca mecanism de asigurare a soluționării în timp util a cazurilor de procedură amiabilă, un grup semnificativ de țări s-a angajat să adopte și să pună în aplicare arbitrajul obligatoriu și coercitiv.

Convenție Fiscală al 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, autoritățile competente nu sunt obligate să ajungă la un acord pentru a-și soluționa litigiul; alineatul 2 din Articolul 25 impune doar ca autoritățile competente „să depună eforturi ... pentru a soluționa cazul de comun 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. Chiar și în absența unei dispoziții obligatorii și coercitive de arbitraj similară cu alineatul 5 din Articolul 25 dintr-un anumit tratat bilateral, totuși, autoritățile competente ale statelor contractante pot stabili de comun acord o procedură de arbitraj obligatorie pentru aplicare generală sau pentru abordarea unui caz specific (a se vedea alineatul 69 din Comentariul privind Articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE). De asemenea, trebuie remarcat faptul că o Convenție multilaterală privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate[11] (Convenția de arbitraj) a fost semnată de statele membre ale Comunităților Europene la 23 iulie 1990; Convenția de arbitraj, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1995, prevede un mecanism de arbitraj pentru soluționarea litigiilor privind prețurile de transfer între statele membre ale Uniunii Europene.

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

[11] Convenția 90/436/CEE.

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 un beneficiu grupului de întreprinderi multinaționale mai mare decât ar fi fost cazul dacă tranzacțiile controlate ar fi fost efectuate în condiții de valoare de piață în primă instanță.

4.33 Alineatul 2 din Articolul 9 recomandă în mod specific ca autoritățile competente să se consulte reciproc, 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 . A se vedea, de asemenea, alineatul 10 din Comentariul privind Articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE („... ajustările corespondente care trebuie efectuate în conformitate cu alineatul (2) din [articolul 9]... intră în domeniul de aplicare al procedurii amiabile, atât în ceea ce privește evaluarea temeiului lor, cât și pentru determinarea valorii acestora.” 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 convenția bilaterală privind impozitul pe profit dintre două state contractante nu include o dispoziție comparabilă cu Articolul 9 alineatul (2).

Alineatele 11 și 12 din Comentariul privind Articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE declară în mod expres punctul de vedere al majorității țărilor membre OCDE, anume că se consideră că procedura amiabilă se aplică cazurilor de ajustare a prețurilor de transfer, inclusiv cazului în care trebuie stabilit dacă trebuie să se prevadă o ajustare corespondentă , chiar și în absența unei dispoziții comparabile cu Articolul 9 alineatul 2. Alineatul 12 menționează, de asemenea, că acele țări membre OCDE care nu sunt de acord cu acest punct de vedere în practică aplică 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 neintervenind asupra calculului și scutind compania asociată de la plata propriului impozit plătit în statul respectiv în schimbul impozitului suplimentar perceput întreprinderii asociate de către statul care procedează la ajustare ca urmare a revizuirii prețului de transfer. Prima metodă este de departe cea mai comună în rândul țărilor membre OCDE.

4.35 În absența unei decizii de arbitraj obținute ulterior unei proceduri 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, administrația fiscală trebuie să realizeze o ajustare corespondentă numai în măsura în care consideră că ajustarea primară este justificată atât în principiu, cât și ca 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 anul în care a fost operată ajustarea primară. De asemenea, acest aspect ridică adesea problema dreptului contribuabilului la dobândă pentru plata excedentară a impozitului în jurisdicția care a fost de acord să facă ajustarea corespondentă (discutată la alineatele 4.65-4.67). 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 în condiții de valoare 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, aceasta 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 condiții de valoare 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 lor controlate. Astfel, în scopul depunerii unei declarații fiscale corecte, unui 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.

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 menită să rezolve dificultățile prezentate de ajustările compensatorii, iar autoritățile competente sunt încurajate să depună toate eforturile pentru a soluționa orice dublă impunere care poate apărea din abordări diferite ale țărilor pentru astfel de ajustări la sfârșitul anului.

C.3 Preocupări legate de proceduri

4.40 În timp ce procedura ajustării 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 impuneri. Aceste preocupări sunt abordate în principal prin introducerea în actualizarea din 2008 a Modelului de Convenție Fiscală al OCDE a unui nou alineat 5 la Articolul 25, care introduce un mecanism prin care contribuabilii pot 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 factuale către experți terți.

4.41 Contribuabilii și-au exprimat, de asemenea, temerile că problemele lor pot fi soluționate nu pe baza meritelor lor individuale, ci prin referire la un echilibru al rezultatelor în alte cazuri. O bună practică stabilită este că, în soluționarea cazurilor de procedură amiabilă, autoritatea competentă trebuie să se angajeze în discuții cu alte autorități competente într-un mod principial, echitabil și obiectiv, fiecare caz fiind decis pe baza propriilor merite și nu prin referire la un echilibru al rezultatelor în alte cazuri. În măsura în care este aplicabil, aceste orientări și propuneri detaliate în Raportul privind Acțiunea 14 a BEPS (ținând cont de diferența dintre standardul minim și cele mai bune practici) reprezintă o bază adecvată pentru dezvoltarea unei abordări principiale. 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 trebuie 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 acelui caz . Contribuabilii nu trebuie să fie descurajați să inițieze proceduri amiabile în cazul în care se aplică Articolul 25.

4.42 Cele mai importante preocupări care au fost exprimate cu privire la procedura amiabilă, în măsura în care afectează ajustările corespondente , sunt următoarele, discutate separat în secțiunile de mai jos:

1. Contribuabililor li se poate refuza accesul la procedura amiabilă în cazurile de prețuri de transfer;
2. 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;
3. Cazurile de procedură amiabilă pot dura mult timp;
4. Participarea contribuabililor poate fi limitată;
5. Este posibil ca procedurile publicate să nu fie disponibile cu celeritate pentru a instrui contribuabilii cu privire la modul în care poate fi utilizată procedura și
6. Este posibil să nu existe proceduri de suspendare a colectării deficiențelor fiscale sau a acumulării de dobânzi până la soluționarea procedurii amiabile.

C.4 Orientări, demersuri și măsuri adoptate pentru a aborda preocupările privind procedura amiabilă

C.4.1 Refuzul accesului la procedura amiabilă în cazuri privind prețul de transfer

4.43 O preocupare fundamentală cu privire la procedura amiabilă în ceea ce privește ajustările corespondente este neacordarea accesului la procedura amiabilă pentru cazurile de prețuri de transfer. Angajamentul de a soluționa de comun acord cazuri de impozitare neconforme cu Convenția face parte integrantă din obligațiile asumate de un stat contractant la încheierea unei convenții fiscale și trebuie executat cu bună-credință. Neacordarea accesului la procedura amiabilă în ceea ce privește ajustările prețurilor de transfer ale unui partener de tratat poate împiedica un obiectiv principal al tratatelor fiscale. Lucrările privind Acțiunea 14 din Planul de acțiune BEPS au abordat în mod direct preocupările legate de refuzul accesului la procedura amiabilă cu privire la ajustările prețurilor de transfer ale unui partener de tratat prin includerea, ca element 1.1 din standardul minim al Acțiunii 14, a unui angajament de a oferi acces la procedura amiabilă în cazurile de stabilire a prețurilor de transfer.

4.44 Standardul minim al Acțiunii 14 cuprinde, de asemenea, o serie de alte elemente destinate să abordeze preocupări mai generale legate de refuzul accesului la procedura de acord amiabil. Acestea includ: un angajament de a oferi acces la procedura amiabilă în cazurile în care există un dezacord între contribuabil și autoritățile fiscale care fac o ajustare pentru a stabili dacă au fost îndeplinite condițiile de aplicare a unei dispoziții anti-abuz din tratat sau dacă aplicarea unei dispoziții anti-abuz din legislația internă este în conflict cu dispozițiile unui tratat (elementul 1.2); un angajament de a publica norme, linii directoare și proceduri privind procedura amiabilă (elementul 2.1) și de a identifica în aceste îndrumări informațiile și documentația specifică pe care un contribuabil trebuie să le prezinte împreună cu o cerere de asistență privind procedura amiabilă (elementul 3.2); un angajament de a preciza că încheierea tranzacțiilor între autoritățile fiscale și contribuabili nu împiedică accesul la procedura amiabilă (elementul 2.6) și un angajament de a se asigura că ambele autorități competente sunt informate cu privire la cererile de asistență privind procedura amiabilă prin (*i*) modificarea Articolului 25 alineatul 1 pentru a permite depunerea cererilor către autoritatea competentă a oricăruia dintre statele contractante sau (*ii*) implementarea unui proces bilateral de notificare sau consultare pentru cazurile în care autoritatea competentă căreia îi este prezentat cazul nu consideră că obiecția contribuabilului este justificată (elementul 3.1).

C.4.2 Termene

4.45 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 efectueze 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 depinde de cazul în care convenția aplicabilă depășește sau nu termenele interne, stabilește alte termene sau nu are niciun efect asupra termenelor interne.

4.46 Termenele limită pentru definitivarea obligației de plată a contribuabilului 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 termenul 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.

4.47 Articolul 25 alineatul 2 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE abordează problema termenelor, solicitând ca un acord încheiat în conformitate cu procedura amiabilă să fie pus în aplicare indiferent de termenele din legislația internă a statelor contractante. Alineatul 29 din Comentariul privind Articolul 25 recunoaște că ultima frază a Articolului 25 alineatul 2 prevede în mod neechivoc obligația de a pune în aplicare astfel de acorduri (și constată că obstacolele în calea punerii în aplicare care există la momentul încheierii unui tratat fiscal ar trebui, în general, să fie încorporate în termenii acordului în sine). 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 ale OCDE sunt încurajate, pe cât posibil, să prelungească termenele interne în scopul efectuării ajustărilor corespondente atunci când au fost invocate proceduri amiabile.

4.48 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 ale OCDE sunt încurajate să adopte legislația internă care ar permite suspendarea termenelor de determinare a obligației fiscale până la încheierea discuțiilor.

4.49 Lucrările privind Acțiunea 14 din Planul de acțiune BEPS abordează în mod direct obstacolul pe care îl pot prezenta termenele prevăzute de legislația internă în ceea ce privește procedurile eficiente de acord reciproc. Elementul 3.3 al standardului minim al Acțiunii 14 include o recomandare ca țările să includă a doua frază a alineatului 2 al articolului 25

în tratatele lor fiscale pentru a se asigura că termenele prevăzute de legislația internă (1) nu împiedică punerea în aplicare a acordurilor reciproce ale autorității competente și (2) nu împiedică astfel obiectivul de soluționare a cazurilor de impozitare care nu sunt în conformitate cu Convenția.

4.50 În cazul în care o țară nu poate include a doua frază din Articolul 25 alineatul 2 în tratatele sale fiscale, elementul 3.3 din standardul minim al Acțiunii 14 prevede că aceasta ar trebui să fie dispusă să accepte o dispoziție alternativă a tratatului care limitează termenul în care un stat contractant poate face o ajustare în conformitate cu Articolul 9 alineatul 1, pentru a evita ajustările tardive cu privire la care nu va fi disponibilă scutirea de la procedura amiabilă. Se înțelege că o țară în această situație satisface acest element al standardului minim în care dispoziția alternativă a tratatului a fost elaborată pentru a reflecta termenele pentru ajustări prevăzute în dreptul intern al țării respective. Această dispoziție alternativă, așa cum este prezentată în Raportul privind Acțiunea 14 BEPS, are următorul conținut:
[*În articolul 9*]:

3. Un stat contractant nu include în profiturile unei întreprinderi și nu impozitează în consecință profiturile care ar fi putut fi acumulate de întreprindere dar, din cauza condițiilor menționate la alineatul (1), nu au fost acumulate astfel, după [*perioada convenită bilateral*] de la sfârșitul exercițiului fiscal în care profiturile ar fi fost acumulate de întreprindere. Dispozițiile prezentului alineat nu se aplică în caz de fraudă, neglijență gravă sau neîndeplinire deliberată a obligațiilor.

Elementul 3.3 al Standardului minim al Acțiunii 14 prevede, de asemenea, că o astfel de țară acceptă o dispoziție alternativă similară celei de la Articolul 7 în ceea ce privește ajustările profiturilor care pot fi atribuite unui sediu permanent.

4.51 Deși nu este posibilă formularea unei recomandări generale pentru termenul evaluărilor inițiale, administrațiile fiscale sunt încurajate să realizeze aceste evaluări în cadrul propriilor termene interne, fără prelungire. În cazul în care complexitatea cazului sau lipsa cooperării din partea contribuabilului necesită o prelungire, prelungirea trebuie făcută pentru o perioadă minimă specificată. În plus, în cazul în care termenele naționale pot fi prelungite cu acordul contribuabilului, o astfel de prelungire trebuie să se facă numai atunci când consimțământul contribuabilului este cu adevărat voluntar. Inspectorii fiscali sunt încurajați să indice contribuabililor într-un stadiu incipient intenția lor de a face o evaluare bazată pe prețurile de transfer transfrontaliere, astfel încât contribuabilul să poată, dacă dorește, să informeze administrația fiscală din celălalt stat interesat, care ar putea începe, în consecință, să ia în considerare aspectele relevante în vederea unei posibile proceduri amiabile.

4.52 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 agreeze în convențiile lor bilaterale asupra unei perioade mai lungi în interesul contribuabililor". În acest sens, trebuie remarcat faptul că elementul 1.1 al standardului minim din Acțiunea 14 prevede o recomandare care invită țările să includă în tratatele lor fiscale alineatele 1 - 3 ale Articolului 25, astfel cum este interpretat în Comentariu.

4.53 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 deciziei 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".".

4.54 Pentru a minimiza posibilitatea ca termenele să împiedice procedura amiabilă să asigure în mod eficient scutirea sau evitarea dublei impuneri, 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 reciproc acceptabilă a discuțiilor. 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 crea lucrări inutile.

C.4.3 Durata procedurilor amiabile

4.55 Odată demarate discuțiile în cadrul procedurii amiabile, 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, care 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 sau problemele prețurilor de transfer.

4.56 Dacă timpul necesar pentru soluționarea unui caz de procedură amiabilă poate varia în funcție de complexitatea acestuia, majoritatea autorităților competente se străduiesc să ajungă la un acord bilateral pentru soluționarea unui caz de procedură amiabilă în termen de 24 de luni. În consecință, pentru a asigura soluționarea în timp util, eficace și eficientă a litigiilor legate de tratat, standardul minim care a fost adoptat în contextul lucrărilor privind Acțiunea 14 din planul de acțiune BEPS comportă un angajament privind obiectivul de soluționare a cazurilor de procedură amiabilă într-un interval mediu de 24 de luni (elementul 1.3). Progresele înregistrate de țări în direcția atingerii acestui obiectiv vor fi revizuite periodic pe baza cadrului de raportare convenit pentru statisticile procedurii amiabile[12], care a fost elaborat pentru a oferi o măsură tangibilă pentru a evalua efectele punerii în aplicare a standardului minim al Acțiunii 14 (a se vedea elementele 1.5 și 1.6). Mai mult, se așteaptă ca alte elemente ale standardului minim al Acțiunii 14 legate de autoritatea personalului responsabil de procesele amiabile (elementul 2.3), indicatori de performanță care să permită evaluarea funcțiilor autorităților competente (elementul 2.4) și resurse adecvate ale autorității competente (elementul 2.5) să contribuie la soluționarea în timp util a cazurilor de procedură amiabilă.

4.57 Mai mult, adoptarea în tratatele fiscale a unei dispoziții obligatorii și coercitive de arbitraj, similară cu cea prevăzută în Articolul 25 alineatul 5, pentru a răspunde întrebărilor pe care autoritățile competente nu au fost în măsură să le soluționeze în perioada de doi ani menționată în dispoziția respectivă, ar trebui să reducă considerabil riscul unor proceduri amiabile de lungă durată. A se vedea alineatele 4.177-4.179.

C.4.4 Participarea contribuabililor

4.58 Articolul 25 alineatul 1 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE oferă contribuabililor dreptul de a depune o cerere de inițiere a unei proceduri amiabile. Deși contribuabilul are dreptul de a iniția procedura, el

[12] A se vedea OECD (2016), *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris (disponibil la: www.oecd.org/tax/dispute/beps-action-14-on-more-effective-dispute- resolution-peer-review-documents.pdf)

nu are dreptul specific de a participa la proces. S-a susținut că și contribuabilul ar trebui să aibă dreptul de a participa la procedura amiabilă, inclusiv dreptul de a-și prezenta cazul autorităților competente, cât și dreptul de a fi informat cu privire la evoluția discuțiilor. În acest sens, trebuie remarcat faptul că punerea în aplicare a procedurii 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.

4.59 Procedura amiabilă prevăzută la Articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE și adoptată într-un număr mare de convenții bilaterale nu este o procedură contencioasă. În timp ce aportul din partea contribuabilului poate fi, în unele cazuri, util procedurii, trebuie reamintit faptul că procedura amiabilă este un proces între state și că orice participare a contribuabilului la acest proces trebuie decisă de autoritățile competente de comun acord.

4.60 În afara contextului discuțiilor propriu-zise dintre autoritățile competente, este esențial ca toate informațiile relevante pentru problemă să fie oferite de contribuabil 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 a asistenței 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.

4.61 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 întreabă adesea în cursul discuțiilor dacă pot accepta decontările avute în vedere de autoritățile competente. Aceste practici, deja procedură standard în majoritatea țărilor, trebuie adoptate cât mai amplu posibil. Acestea sunt reflectate în Manualul OCDE pentru derularea eficientă a procedurilor amiabile.

C.4.5 Publicarea instrucțiunilor privind procedura amiabilă

4.62 Aportul contribuabilului la procesul procedurii amiabile este, desigur, facilitat în cazul în care instrucțiunile privind procedurile aplicabile sunt deja accesibile publicului. Lucrările privind Acțiunea 14 din Planul de acțiune BEPS recunosc în mod direct importanța furnizării unor astfel de instrucțiuni. Elementul 2.1 al standardului minim din Acțiunea 14 prevede că țările ar trebui să elaboreze și să publice reguli, orientări și proceduri privind procedura amiabilă și să ia măsurile adecvate pentru a pune aceste

informații la dispoziția contribuabililor. Aceste instrucțiuni trebuie să includă informații cu privire la modul în care contribuabilii pot depune cereri de asistență la autoritățile competente. Acestea trebuie să fie redactate într-un limbaj clar și simplu și să fie ușor accesibile publicului. Raportul privind Acțiunea 14 BEPS menționează, de asemenea, că astfel de informații pot avea o relevanță deosebită în cazul în care o ajustare poate implica aspecte care intră în domeniul de aplicare al unui tratat fiscal, cum ar fi în cazul în care se efectuează o ajustare a prețurilor de transfer cu privire la o tranzacție controlată cu o întreprindere asociată dintr-o jurisdicție parteneră prin tratat și că țările ar trebui să încerce în mod corespunzător să se asigure că, în astfel de cazuri, contribuabilii au la dispoziție instrucțiuni privind programul procedurii amiabile. Pentru a promova transparența și diseminarea unor astfel de instrucțiuni publice, elementul 2.2 al standardului minim din Acțiunea 14 prevede publicarea profilului/fișei procedurii de acord reciproc pe o platformă publică folosită în comun, pentru a pune la dispoziție pe scară largă datele de contact ale autorității competente, link-urile către instrucțiunile naționale relevante și alte informații utile specifice fiecărei țări. Aceste fișe/profiluri de țară, elaborate de membrii Cadrului incluziv privind BEPS[13] în conformitate cu un model de raportare convenit elaborat în acest scop, sunt publicate pe site-ul OCDE.[14]

4.63 Lucrările la Acțiunea 14 abordează, de asemenea, o serie de alte aspecte legate de conținutul instrucțiunilor privind procedura amiabilă:

- Elementul 3.2 al standardului minim din Acțiunea 14 prevede că țările trebuie să identifice, în instrucțiunile lor privind procedura amiabilă, informațiile și documentația specifică pe care un contribuabil este obligat să le depună împreună cu o cerere de asistență la autoritățile competente. În conformitate cu elementul 3.2, țările nu ar trebui să refuze accesul la procedura amiabilă pe baza argumentului că un contribuabil a furnizat informații insuficiente în cazul în care contribuabilul a furnizat informațiile și documentația necesare în conformitate cu aceste instrucțiuni.

- Elementul 2.6 al standardului minim din Acțiunea 14 prevede că țările trebuie să precizeze în instrucțiunile lor privind procedura amiabilă că încheierea tranzacțiilor între autoritățile fiscale și contribuabili nu împiedică accesul la procedura amiabilă.

- Unele bune practici neobligatorii ale Acțiunii 14 recomandă, de asemenea, ca țările să includă în instrucțiunile lor privind procedurile amiabile: o explicație a relației dintre procedura

[13] A se vedea www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#membership.
[14] A se vedea www.oecd.org/tax/beps/country-map-profiles.htm.

amiabilă și căile de atac administrative și judiciare de drept intern (Bune practici nr. 8); instrucțiuni privind tratamentul dobânzilor și a penalităților în procedura amiabilă (Bune practici nr. 10) și instrucțiuni privind procedurile amiabile și acordurile de preț în avans în materie de preț de transfer de natură multilaterală (Bune practici nr. 11). Bunele practici nr. 9 recomandă ca aceste instrucțiuni să prevadă că se va permite accesul contribuabililor la procedura amiabilă, astfel încât autoritățile competente să poată soluționa prin consultare dubla impunere care poate apărea în cazul ajustărilor străine inițiate de contribuabilul de bună-credință.

4.64 Nu este necesar ca autoritățile competente să fie de acord cu normele sau directivele care reglementează procedura, deoarece normele sau directivele se limitează, de fapt, la relația autorității competente cu contribuabilii care solicită asistența acesteia. Cu toate acestea, autoritățile competente trebuie să comunice în mod obișnuit astfel de reguli sau directive unilaterale autorităților competente ale partenerilor lor prin tratat și să se asigure că profilurile lor de procedură amiabilă (a se vedea alineatul 4.62 de mai sus) sunt actualizate.

C.4.6 Probleme privind colectarea deficiențelor fiscale și acumularea dobânzilor

4.65 Procesul de obținere a scutirii de la dubla impunere printr-o ajustare corespondentă poate fi complicat de aspecte legate de colectarea deficiențelor fiscale și de evaluarea dobânzilor pentru respectivele deficiențe sau plăți excedentare. O primă problemă este că deficiența 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. Lucrările privind Acțiunea 14 din Planul de acțiune BEPS au recunoscut că colectarea impozitului de către ambele state contractante în așteptarea soluționării unui caz prin procedura amiabilă poate avea un impact semnificativ asupra activității unui contribuabil (de exemplu, ca urmare a problemelor legate de fluxul de numerar). O astfel de colectare a impozitului poate face, de asemenea, mai dificilă pentru o autoritate competentă să se angajeze în discuții de bună-credință privind procedura amiabilă atunci când consideră că este posibil să trebuiască să ramburseze impozitele deja colectate. Raportul privind Acțiunea 14 BEPS include, în consecință, în Buna practică nr. 6, recomandarea ca țările să ia măsurile adecvate pentru a prevedea suspendarea procedurilor de colectare în perioada în care este în curs o procedură amiabilă; o astfel de suspendare a colectărilor ar trebui să fie disponibilă, cel puțin, în aceleași condiții care se aplică unei persoane care urmărește o cale de atac administrativă sau judiciară internă. În acest sens, trebuie remarcat faptul că profilurile

procedurii amiabile de țară elaborate în conformitate cu elementul 2.2 din standardul minim al Acțiunii 14 (a se vedea alineatul 4.62) includ informații cu privire la disponibilitatea procedurilor de suspendare a colectărilor în anumite țări.

4.66 În cazul în care colectarea deficienței fie este fie nu este suspendată total sau parțial, pot apărea alte complicații. Din cauza perioadei lungi de timp pentru procesarea multor cazuri de prețuri de transfer, dobânda datorată pentru o deficiență 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 trebuie să fie conștiente de faptul că regulile inconsecvente privind dobânda din cele două jurisdicții pot duce la costuri suplimentare pentru grupul multinațional de întreprinderi sau, în alte cazuri, pot oferi un avantaj grupului de întreprinderi multinaționale (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 condiții de valoare de piață. După cum s-a menționat mai sus, Buna practică nr. 10 din Raportul privind Acțiunea 14 BEPS prevedere recomandarea ca țările să publice instrucțiunile privind procedura amiabilă care include îndrumări cu privire la luarea în considerare a dobânzii în procedura amiabilă. În plus, profilul de țară al procedurii amiabile elaborat în conformitate cu elementul 2.2 din standardul minim al Acțiunii 14 include informații despre modul în care dobânzile și penalitățile sunt tratate de anumite țări în contextul procedurii amiabile.

4.67 Cuantumul dobânzii (spre deosebire de rata la care este aplicată) poate avea, de asemenea, mai mult de-a face cu anul în care jurisdicția care realizează ajustarea corespondentă atribuie acea ajustare corespondentă . Jurisdicția care realizează ajustarea corespondentă poate decide să realizeze ajustarea în anul în care se determină ajustarea primară, caz în care este probabil să se plătească o dobândă relativ mică (indiferent de rata dobânzii plătite), în timp ce jurisdicția care realizează ajustarea primară poate încerca să impună dobânzi asupra datoriei fiscale subevaluate și neîncasate din anul în care au avut loc tranzacțiile controlate (fără a aduce atingere faptului că poate fi impusă o rată relativ scăzută a dobânzii). Problema determinării anului în care se face o ajustare corespondentă este ridicată la alineatul 4.36. Prin urmare, în anumite cazuri poate fi adecvat ca ambele autorități competente să convină să nu evalueze dobânzile din partea contribuabilului sau să nu plătească dobânzi contribuabilului în legătură cu ajustarea în cauză, dar acest lucru nu este posibil în absența unei dispoziții specifice care să abordeze această problemă în tratatul bilateral relevant. Această abordare reduce, de asemenea, complexitatea administrativă. Cu toate acestea, deoarece dobânda pentru deficiență și dobânda pentru plata excedentară sunt atribuibile diferiților contribuabili din diferite jurisdicții, nu se poate da nicio asigurare în cadrul unei astfel de abordări că s-ar obține un rezultat economic adecvat.

C.5 Ajustările secundare

4.68 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 de întreprinderi multinaționale 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 condiții de valoare de piață. Pentru a aloca efectiv profiturile 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 implicită (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 prea mare 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 (o 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 legile fiscale ale țării care afirmă ajustarea secundară.

4.69 Un alt exemplu în care administrația fiscală 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 condiții de valoare de piață. Vor fi tratate, în general: 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 reconstituirii împrumutului 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.

4.70 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 reconstituirii de dividende, 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.

4.71 Comentariul privind alineatul 2 al Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală al 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 impuneri 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 pot 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.

4.72 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 pas cu pas înapoi până la societatea-mamă comună, urmat de reconstituirea 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 reconstituirea împrumuturilor nu este utilizată de majoritatea țărilor în acest scop și aceasta vine cu 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 excedent să fie considerați beneficiari ai reconstituirii de dividende, chiar dacă un dividend non-proporțional 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 foarte mult sarcina fiscală globală a grupului de întreprinderi multinaționale.

4.73 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 impuneri 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.

4.74 Unele țări ce 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 reclasificarea 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).

4.75 În cazul în care repatrierea presupune reclasificarea 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 ce fusese acordat pentru dividend.

4.76 Atunci când repatrierea presupune constituirea unei creanțe, ajustările la fluxul de numerar real se fac 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 4.69). Unele țări ar putea fi dispuse să renunțe la perceperea dobânzii pentru aceste conturi ca parte a unui acord al autorității competente.

4.77 Atunci când se are în vedere repatrierea, se pune întrebarea cum ar trebui evidențiate aceste plăți sau aranjamente în evidențele contribuabilului ce repatriază profitul către compania sa asociată astfel încât atât acesta cât și administrația fiscală din acea țară să aibă cunoștință de efectuarea sau stabilirea repatrierii. Înregistrarea efectivă a repatrierii în contabilitatea companiei 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 ce efectuează ajustarea primară și de contribuabilul ce încasează dividendul ca repatriere, acest tip de aranjament poate să nu necesite înregistrarea specială în contabilitatea companiei asociate ce plătește dividendul, pentru că un astfel de aranjament 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 ce înregistrează suma de plată cât și administrația fiscală a acelei țări vor trebui să știe că acea datorie este aferentă unei repatrieri 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. Întrucât majoritatea țărilor membre ale OCDE nu au prea multă experiență în utilizarea repatrierii, se recomandă ca acordurile dintre contribuabili și administrațiile fiscale pentru ca repatrierea să aibă loc să fie discutate în cadrul procedurii amiabile, unde a fost inițiată pentru ajustarea primară aferentă.

D. Controale fiscale simultane

D.1 Definiție și context

4.78 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 inspecțiile fiscale. Controalele fiscale simultane pot fi deosebit de utile în cazul în care informațiile dintr-o țară terță sunt cruciale într-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 axat 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 examinările 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 controalele 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.

4.79 Controalele fiscale simultane sunt definite în partea A din Acordul Model al OCDE pentru efectuarea controalelor 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 efectuat prin intermediul autorităților competente, cu toate garanțiile care sunt încorporate în astfel de schimburi. Informații practice privind controalele 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).

4.80 În timp ce dispozițiile care urmează articolul 26 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE pot oferi temeiul juridic pentru efectuarea controalelor 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 pentru controalele fiscale simultane

4.81 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).

4.82 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.

4.83 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 o astfel de divulgare va avea loc.

D.3 Controalele fiscale simultane și stabilirea prețurilor de transfer

4.84 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 neîntârziat al programelor de control între autoritățile competente relevante pentru a afla în ce cazuri coincid perioadele de control fiscal și pentru a sincroniza perioadele de control viitoare. Deși, la prima vedere, un schimb neîntârziat 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.

4.85 Odată ce un caz este selectat pentru un control 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 de fapt. 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 este supusă acestei cerințe înainte de începerea controlului simultan.

4.86 Controalele fiscale simultane pot reprezenta un instrument util pentru a determina obligația fiscală corectă a întreprinderilor asociate în cazurile în care, de exemplu, costurile sunt împărțite sau percepute, iar profiturile sunt alocate 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, aranjamentele 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 obține posibilități extinse 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.

4.87 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 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. Procedura de control fiscal simultan poate ajuta administrațiile fiscale să stabilească aceste fapte mai rapid, mai eficient și mai economic.

4.88 Procedura permite, de asemenea, identificarea potențialelor litigii privind prețurile de transfer într-un stadiu incipient, reducând astfel la minimum litigiile cu contribuabilii. Acest lucru se poate 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 o astfel de procedură, inspectorii fiscali în cauză trebuie, pe cât posibil, să ajungă la declarații convergente cu privire la stabilirea și evaluarea faptelor și circumstanțelor tranzacțiilor controlate între întreprinderile 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.

4.89 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 de dubla impunere economică. În plus, în cazul în care se ajunge la un acord cu privire la

prețurile de transfer ale întreprinderilor asociate, cu acordul contribuabililor, pot fi evitate litigiile consumatoare de timp și costisitoare.

4.90 Chiar dacă nu se poate ajunge la un acord între administrațiile fiscale în cursul unui control fiscal simultane cu privire la prețurile de transfer ale întreprinderilor asociate, Acordul Model al OCDE prevede că oricare dintre întreprinderile asociate este în măsură să prezinte o cerere de deschidere a unei proceduri amiabile pentru a evita dubla impunere economică într-un stadiu mai timpuriu decât ar fi fost dacă nu ar fi existat un 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 procedurile amiabile, deoarece administrațiile fiscale vor putea acumula dovezi factuale mai complete pentru acele 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 practică a procedurii amiabile poate fi îmbunătățită în mod semnificativ, permițând autorităților competente să ajungă mai ușor la un acord.

4.91 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 la controlul 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 asociate pot obține certitudine cu privire la prețurile lor de transfer într-un stadiu incipient. A se vedea alineatul 4.79.

D.4 Recomandări cu privire la utilizarea controalelor fiscale simultane

4.92 Ca urmare a creșterii numărului de controale 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.

4.93 Odată cu creșterea comerțului și afacerilor globale și cu sporirea complexității tranzacțiilor întreprinderilor 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 întreprinderilor multinaționale. Prin urmare, se recomandă o utilizare mai frecventă 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. Regimurile de protecție

E.1 Introducere

4.94 Aplicarea Principiului valorii de piață poate fi un proces consumator de resurse și poate necesita un raționament adecvat. Aceasta poate prezenta incertitudine și poate impune o povară administrativă contribuabililor și administrațiilor fiscale, care poate fi exacerbată atât de complexitatea legislativă, cât și de cea legată de conformare. Aceste fapte au determinat țările membre ale OCDE să analizeze dacă normele regimului de protecție sunt adecvate în zona prețurilor de transfer.

4.95 În momentul în care aceste Linii directoare au fost adoptate în 1995, opiniile exprimate cu privire la normele regimurilor de protecție au fost, în general, negative. S-a sugerat că, deși regimurile de protecție ar putea simplifica respectarea și administrarea prețurilor de transfer, normele regimurilor de protecție pot ridica probleme fundamentale care pot avea efecte negative asupra deciziilor de stabilire a prețurilor pentru întreprinderile implicate în tranzacții controlate. S-a sugerat că regimurile de protecție unilaterale pot avea un impact negativ asupra veniturilor fiscale ale țării care implementează acest regim, precum și asupra veniturilor fiscale ale țărilor ale căror întreprinderi asociate se angajează în tranzacții controlate cu contribuabilii care aleg un regim de protecție. S-a sugerat, de asemenea, că este posibil ca regimurile de protecție să nu fie compatibile cu Principiul valorii de piață . Prin urmare, s-a concluzionat că regimurile de protecție cu privire la prețurile de transfer nu sunt, în general, recomandabile și, în consecință, utilizarea regimurilor de protecție nu a fost recomandată.

4.96 În ciuda acestor concluzii în general negative, o serie de țări au adoptat norme privind regimurile de protecție. Aceste norme au fost aplicate, în general, contribuabililor mai mici și/sau tranzacțiilor mai puțin complexe. Acestea sunt, în general, evaluate favorabil atât de administrațiile fiscale, cât

și de contribuabili, care indică faptul că beneficiile regimurilor de protecție depășesc preocupările conexe atunci când astfel de norme sunt atent direcționate și prescrise și când se depun eforturi pentru a evita problemele care ar putea apărea din cauza regimurilor luate în considerare în mod necorespunzător.

4.97 Caracterul adecvat al regimurilor de protecție poate fi de așteptat să fie cel mai evident atunci când acestea sunt destinate contribuabililor și/sau tranzacțiilor care implică riscuri scăzute de stabilire a prețurilor de transfer și atunci când sunt adoptate pe o bază bilaterală sau multilaterală. Trebuie recunoscut faptul că o dispoziție privind regimul de protecție nu obligă sau limitează în niciun fel o altă administrație fiscală decât cea care a adoptat în mod expres regimul de protecție.

4.98 Deși contribuabilii sunt primii care beneficiază de regimurile de protecție, prin asigurarea unei mai bune utilizări a resurselor, acestea pot comporta avantaje și pentru administrațiile fiscale. Administrațiile fiscale pot transfera resursele de audit și control de la contribuabili mai mici și tranzacții mai puțin complexe (care pot fi de obicei rezolvate în practică în mod consecvent atât în ceea ce privește metodologia prețurilor de transfer, cât și rezultatele efective) către cazurile mai complexe, cu risc mai mare. În același timp, contribuabilii pot evalua tranzacțiile eligibile și pot depune declarațiile fiscale cu mai multă certitudine și cu sarcini de conformare mai mici. Cu toate acestea, concepția regimurilor de protecție necesită o atenție deosebită la preocupările legate de gradul de aproximare al prețurilor în condiții de valoare de piață care ar fi permise în determinarea prețurilor de transfer în conformitate cu normele regimului de protecție pentru contribuabilii eligibili, potențialul de a crea oportunități de planificare fiscală inadecvate, inclusiv dubla exonerare de la plata impozitului, tratamentul echitabil al contribuabililor poziționați în situații similare și potențialul de dublă impozitare care rezultă din posibila incompatibilitate a regimurilor de protecție cu Principiul valorii de piață sau cu practicile altor țări.

4.99 Următoarea discuție analizează beneficiile și inconvenientele legate de regimurile de protecție și oferă îndrumări cu privire la circumstanțele în care pot fi aplicate regimurile de protecție într-un sistem de prețuri de transfer bazat pe Principiul valorii de piață .

E.2 Definiția și conceptul de regimuri de protecție

4.100 Unele dintre dificultățile care apar în aplicarea Principiului valorii de piață pot fi evitate prin furnizarea de circumstanțe în care contribuabilii eligibili pot alege să urmeze un set simplu de reguli prevăzute privind prețurile de transfer în legătură cu tranzacțiile clar și atent definite sau pot fi scutiți de aplicarea regulilor generale privind prețurile de transfer. În primul caz, prețurile stabilite în temeiul unor astfel de norme ar fi acceptate automat de către administrațiile fiscale care au adoptat în mod expres astfel de norme. Aceste dispoziții opționale sunt adesea denumite „regimuri de

protecție”.

4.101 În cadrul sistemului de prețuri de transfer, regimul de protecție este o dispoziție care se aplică unei categorii bine definite de contribuabili sau tranzacții și care scutește contribuabilii eligibili de anumite obligații altfel impuse de normele generale ale unei țări privind prețurile de transfer. Un regim de protecție înlocuiește obligațiile mai simple cu cele din cadrul regimului general al prețurilor de transfer. O astfel de prevedere ar putea, de exemplu, să permită contribuabililor să stabilească prețurile de transfer într-un mod specific, de exemplu, prin aplicarea unei abordări simplificate a prețurilor de transfer furnizate de administrația fiscală. În mod similar, un regim de protecție ar putea scuti o categorie definită de contribuabili sau tranzacții de la aplicarea integrală sau parțială a regulilor generale privind prețurile de transfer. Adesea, contribuabilii eligibili care respectă prevederile „regimului de protecție” vor fi scutiți de obligațiile împovărătoare de conformare, inclusiv de unele sau de toate cerințele asociate privind documentația prețurilor de transfer.

4.102 În scopul discuției din această secțiune, regimurile de protecție nu includ măsuri de simplificare administrativă care nu se referă în mod direct la determinarea prețurilor în condiții de valoare de piață, de exemplu simplificarea sau scutirea de la cerințe privind furnizarea de documente (în absența unei determinări a prețurilor) și procedurile prin care o administrație fiscală și un contribuabil convin asupra prețurilor de transfer înainte de efectuarea tranzacțiilor controlate (acorduri de preț în avans), care sunt discutate în secțiunea F a acestui capitol. Discuția din această secțiune nu se extinde și la dispozițiile fiscale menite să prevină datoriile „exorbitante” într-o filială străină (regulile „subcapitalizării”).

4.103 Deși nu îndeplinesc pe deplin descrierea de mai sus a unui regim de protecție, este posibil ca unele țări să adopte alte măsuri de simplificare administrativă care utilizează prezumții pentru a realiza unele dintre beneficiile discutate în această secțiune. De exemplu, poate fi stabilită o prezumție refutabilă conform căreia o autoritate fiscală stabilește un obiectiv de stabilire a prețurilor sub rezerva dreptului contribuabilului de a demonstra că prețul său de transfer este în concordanță cu Principiul valorii de piață . Într-un astfel de sistem este esențial ca contribuabilul să nu suporte o sarcină mai mare pentru a demonstra că prețul său este conform cu Principiul valorii de piață decât dacă nu ar exista un astfel de sistem. În orice astfel de sistem, este esențial să se permită soluționarea cazurilor de dublă impunere care decurg din aplicarea prezumției obligatorii prin procedura amiabilă.

E.3 Avantajele regimurilor de protecție

4.104 Principalele avantaje ale regimurilor de protecție sunt următoarele:

1. Simplificarea conformării și reducerea, pentru contribuabilii eligibili, a costurilor de conformare în stabilirea și documentarea condițiilor adecvate pentru calificarea tranzacțiilor controlate;

2. Contribuabilii eligibili au certitudinea că prețul perceput sau plătit pentru tranzacțiile controlate eligibile va fi acceptat de administrațiile fiscale care au adoptat regimul de protecție în urma unui control limitat sau după simpla verificare a faptului că contribuabilul a îndeplinit condițiile de eligibilitate și a respectat prevederile regimului de protecție;

3. Permite administrațiilor fiscale să-și redirecționeze resursele administrative de la examinarea tranzacțiilor cu risc mai mic la examinarea tranzacțiilor și a contribuabililor cu risc mai complex sau mai mare.

E.3.1 Simplificarea conformării

4.105 Aplicarea Principiului valorii de piață poate necesita colectarea și analiza datelor care pot fi dificil de obținut și/sau evaluat. În anumite cazuri, povara conformării poate fi disproporționată comparativ cu dimensiunea întreprinderii, a funcțiilor pe care le desfășoară și a riscului asociat prețului de transfer inerent la nivelul tranzacțiilor sale controlate.

4.106 Regimurile de protecție bine concepute pot ușura semnificativ povara conformării prin eliminarea cerințelor privind colectarea datelor și a documentației asociate în schimbul tranzacțiilor eligibile în schimbul stabilirii prețurilor de către contribuabili în intervalul parametrilor stabiliți de regimurile de protecție. Mai cu seamă în domeniile în care riscurile asociate prețurilor de transfer sunt mici, iar povara conformării și a furnizării de documente este disproporționată comparativ cu aceste riscuri, un astfel de sistem poate fi reciproc avantajos pentru contribuabili și administrațiile fiscale. În cadrul regimului de protecție, contribuabilii pot stabili prețuri de transfer care nu vor fi contestate de administrațiile fiscale care asigură regimul de protecție fără a fi obligați să caute tranzacții comparabile sau să consume resurse pentru a demonstra conformitatea prețurilor de transfer.

E.3.2 Certitudinea

4.107 Un alt avantaj oferit de regimul de protecție este certitudinea că prețurile de transfer ale contribuabilului vor fi acceptate de administrația fiscală care asigură regimul de protecție, dacă și numai dacă acestea îndeplinesc condițiile de eligibilitate și respectă prevederile regimului. Administrația fiscală acceptă, cu control limitat sau fără control, prețurile de

transfer în parametrii regimului de protecție. Contribuabilii pot primi parametri relevanți care oferă un preț de transfer considerat adecvat de către administrația fiscală pentru tranzacția eligibilă.

E.3.3 Simplificarea sarcinilor administrației fiscale

4.108 Regimul de protecție simplifică sarcinile administrației fiscale. Deși eligibilitatea anumitor contribuabili sau tranzacții trebuie evaluată cu atenție, în funcție de dispoziția specifică privind regimul de protecție, astfel de evaluări nu trebuie neapărat să fie efectuate de specialiști în domeniul prețurilor de transfer. Odată ce eligibilitatea pentru regimul de protecție a fost stabilită, contribuabilii eligibili necesită un control minim în ceea ce privește prețurile de transfer ale tranzacțiilor controlate care se califică pentru regimul de protecție. Acest lucru permite administrațiilor fiscale să obțină venituri fiscale în situații cu risc scăzut, cu o implicare minimă a resurselor administrative și să își concentreze eforturile asupra examinării unor aspecte mai complexe sau a unor tranzacții și contribuabili cu risc mai mare. Un regim de protecție poate, de asemenea, să sporească nivelul de conformitate în rândul contribuabililor mici, care altfel pot crede că practicile lor de stabilire a prețurilor de transfer nu vor face obiectul unui control.

E.4 Probleme ridicate de utilizarea regimurilor de protecție

4.109 Disponibilitatea unui regim de protecție pentru o anumită categorie de contribuabili sau tranzacții poate avea consecințe negative. Aceste preocupări decurg din faptul că:

1. Implementarea unui regim de protecție într-o anumită țară poate duce la declararea unui venit impozabil care nu este în conformitate cu Principiul valorii de piață ;

2. Regimurile de protecție pot crește riscul dublei impuneri sau al dublei neimpozitări dacă sunt adoptate unilateral;

3. Un regim de protecție poate deschide calea pentru planificarea fiscală necorespunzătoare și

4. Regimurile de protecție pot ridica probleme de echitate și uniformitate.

E.4.1 Abaterea de la Principiul valorii de piață

4.110 În cazul în care un regim de protecție prevede o metodă simplificată de determinare a prețurilor de transfer, este posibil ca aceasta să nu se potrivească în toate cazurile cu metoda cea mai adecvată aplicabilă faptelor și circumstanțelor contribuabilului în temeiul dispozițiilor generale în materie de prețuri de transfer. De exemplu, un regim de protecție poate solicita utilizarea unei anumite metode deși contribuabilul ar fi putut stabili altfel că o altă metodă ar fi fost mai potrivită situației sale concrete. În acest caz, se poate considera că există o incompatibilitate cu Principiul valorii de piață care necesită utilizarea celei mai adecvate metode.

4.111 Regimurile de protecție implică un compromis între respectarea strictă a Principiului valorii de piață și facilitarea administrării regimului. Acestea nu sunt adaptate pentru a se potrivi exact faptelor și circumstanțelor diferite ale contribuabililor și tranzacțiilor individuale. Gradul de aproximare a prețurilor determinate în cadrul regimului de protecție cu prețurile determinate în conformitate cu Principiul valorii de piață ar putea fi îmbunătățit prin colectarea, combinarea și actualizarea frecventă a unui ansamblu de informații privind prețurile și evoluțiile prețurilor în ceea ce privește tipurile relevante de tranzacții între părți necontrolate de natură relevantă. Cu toate acestea, astfel de eforturi de a stabili parametrii regimului de protecție suficient de precis pentru a satisface Principiul valorii de piață pot compromite simplificarea administrativă a regimului de protecție.

4.112 Potențialele dezavantaje pentru contribuabilii aflați sub regim de protecție care decurg din aplicarea Principiului valorii de piață în ceea ce privește stabilirea prețului de transfer pot fi evitate atunci când contribuabilii pot să opteze fie pentru regimul de protecție, fie să-și stabilească prețurile de transfer în conformitate cu Principiul valorii de piață . Într-o astfel de abordare, contribuabilii care consideră că regimul de protecție le impune să raporteze o sumă care depășește suma corespunzătoare aplicării principiului de valoare de piață pot aplica regulile generale în materie de prețuri de transfer. Cu toate că o astfel de abordare poate limita divergențele între Principiul valorii de piață și regimul de protecție în ceea ce privește stabilirea prețului de transfer, aceasta va limita și beneficiile administrative ale regimului de protecție pentru administrația fiscală. În plus, administrația fiscală trebuie să ia în considerare potențiala pierdere a veniturilor fiscale dintr-o astfel de abordare, în care contribuabilii plătesc impozit numai pe cea mai mică dintre sumele care decurg fie din aplicarea regimului de protecție, fie din aplicarea Principiului valorii de piață . Țările pot fi, de asemenea, preocupate de capacitatea contribuabililor de a opta pentru aplicarea regimului de protecție pe parcursul unui an, apoi să îl abandoneze anul următor, în funcție de avantajele pe care le obțin din acest regim. Țările pot obține un confort mai mare în ceea ce privește acest risc prin controlul

condițiilor în care un contribuabil poate fi eligibil pentru regimul de protecție, de exemplu solicitându-le contribuabililor să notifice în prealabil autoritatea fiscală cu privire la utilizarea regimului de protecție sau să se angajeze să îl utilizeze pentru un anumit număr de ani.

E.4.2 Riscul dublei impuneri, al dublei scutiri și preocupări legate de procedura amiabilă

4.113 O preocupare majoră legată de regimul de protecție este că poate crește riscul dublei impuneri. În cazul în care o administrație fiscală stabilește parametrii regimului de protecție la un nivel fie superior, fie inferior prețurilor care rezultă din aplicarea Principiului valorii de piață pentru a crește profiturile raportate în țara sa, aceasta poate determina contribuabilii să modifice prețurile pe care altfel le-ar fi perceput sau plătit părților controlate pentru a evita controlul prețurilor de transfer în țara care oferă regimul de protecție. Preocuparea privind posibila supraestimare a veniturilor impozabile în țara care oferă regimul de protecție este mai mare în cazul în care țara respectivă impune sancțiuni semnificative pentru subestimarea impozitului sau neîndeplinirea cerințelor privind furnizarea de documente, astfel încât pot fi adăugate stimulente pentru a se asigura că prețurile de transfer sunt acceptate în țara respectivă fără o revizuire ulterioară.

4.114 În cazul în care regimul de protecție determină contribuabilii să raporteze venituri superioare celor provenind din aplicarea Principiului valorii de piață , aceasta ar funcționa în beneficiul administrației fiscale care oferă regimul de protecție, deoarece mai multe venituri impozabile ar fi raportate de astfel de contribuabili interni. Pe de altă parte, regimul de protecție poate duce la raportarea unor venituri impozabile mai mici în jurisdicția fiscală a întreprinderii asociate care este cealaltă parte la tranzacție. Se poate considera că administrația fiscală străină poate apoi să conteste prețurile derivate din aplicarea regimului de protecție, astfel încât contribuabilul să se confrunte cu perspectiva dublei impuneri. În consecință, orice beneficii administrative obținute de administrația fiscală a țării care acordă regimul de protecție pot fi obținute în detrimentul altor țări care, pentru a-și proteja propria bază de impozitare, trebuie să determine în mod sistematic dacă prețurile sau rezultatele permise în cadrul regimului de protecție sunt compatibile cu ceea ce s-ar obține prin aplicarea propriilor norme privind prețurile de transfer. Povara administrativă evitată de țara care oferă regimul de protecție este, prin urmare, transferată către jurisdicțiile străine.

4.115 În cazurile care implică contribuabili mai mici sau tranzacții mai puțin complexe, beneficiile regimurilor de protecție pot depăși problemele ridicate de astfel de dispoziții. Cu condiția ca regimul de protecție să fie opțional, contribuabilii pot considera că un nivel moderat de dublă

impunere, în cazul în apare din cauza regimului de protecție, este un preț acceptabil pentru a obține la schimb scutirea de obligația respectării unor reguli complexe de stabilire a prețurilor de transfer. Se poate argumenta aici că, alegând regimul de protecție, contribuabilul este capabil să ia singur decizia dacă dubla impunere este acceptabilă sau nu pentru el.

4.116 În cazul în care regimurile de protecție sunt adoptate în mod unilateral, trebuie să se acorde atenție în stabilirea parametrilor regimului de protecție pentru a se evita dubla impunere, iar țara care adoptă regimul de protecție trebuie, în general, să fie pregătită să ia în considerare modificarea rezultatului sub regim de protecție de la caz la caz, în conformitate cu procedurile amiabile, pentru a atenua riscul dublei impuneri. Pentru a se asigura că un contribuabil ia decizii în deplină cunoștință de cauză, țara care oferă regimul de protecție ar trebui, cel puțin, să explice în prealabil dacă va încerca sau nu să atenueze orice eventuală dublă impunere care rezultă din utilizarea regimului de protecție. Evident, dacă regimul de protecție nu este opțional și dacă țara în cauză refuză să ia în considerare scutirea de la dubla impunere, riscul dublei impuneri care decurge din aplicarea regimului de protecție devine inacceptabil de mare și este în contradicție cu dispozițiile tratatelor privind scutirea de la dubla impunere.

4.117 Pe de altă parte, dacă un regim de protecție unilateral permite contribuabilului să raporteze venituri sub nivelul valorii de valoare de piață în țara care acordă regimul, contribuabilul este stimulat să opteze pentru regimul de protecție. Într-un astfel de caz, nu există nicio asigurare că contribuabilul nu va raporta veniturile în alte țări, în mod consecvent, sau la niveluri peste nivelurile de valoare de piață , pe baza regimului de protecție. În plus, este puțin probabil ca alte administrații fiscale să aibă autoritatea de a solicita ca veniturile să fie raportate peste nivelurile de valoare de piață . În timp ce povara subimpozitării, în astfel de situații, cade exclusiv asupra țării care adoptă clauza regimului de protecție și nu trebuie să afecteze negativ capacitatea altor țări de a impozita sumele veniturilor în condiții de valoare de piață , dubla neimpozitare este inevitabilă și poate duce la denaturări ale investițiilor și comerțului.

4.118 Este important de observat că problemele sus-menționate care derivă din aplicarea regimurilor de protecție - rezultate divergente de aplicare a Principiului valorii de piață și posibilitatea dublei impuneri și dublei neimpozitări care apar în cadrul regimurilor de protecție - ar putea fi eliminate în mare măsură dacă regimurile de protecție ar fi adoptate pe bază bilaterală sau multilaterală prin intermediul acordurilor încheiate între autoritățile competente din diferite țări. În cadrul unei astfel de proceduri, două sau mai multe țări ar putea, prin acord, să definească o categorie de contribuabili și/sau tranzacții cărora să li se aplice o dispoziție privind regimul de protecție și, prin acord, să stabilească parametri de stabilire a prețurilor care sunt acceptați de fiecare dintre țările contractante dacă sunt aplicați în mod consecvent în fiecare dintre țări. Astfel de acorduri pot fi

publicate în avans, iar contribuabilii pot raporta în mod consecvent rezultatele în fiecare dintre țările afectate, în conformitate cu acordul.

4.119 Rigoarea de a avea două sau mai multe țări cu interese potențial divergente de acord cu un astfel de regim de protecție trebuie să servească pentru a limita o parte din natura arbitrară care altfel ar putea caracteriza un regim de protecție unilateral și ar elimina în mare măsură dubla impunere creată de regimul de protecție și preocupările legate de dubla neimpozitare. În special pentru unii contribuabili mai mici și/sau tranzacții mai puțin complexe, crearea unor regimuri de protecție bilaterale sau multilaterale cu acordul autorității competente poate oferi o abordare utilă pentru simplificarea prețurilor de transfer evitând astfel unele dintre potențialele capcane ale regimurilor de protecție unilaterale.

Anexa I la capitolul IV din prezentul Ghid conține exemple de scrisori de intenție pe care autoritățile competente ale țărilor le pot utiliza pentru a stabili regimuri de protecție bilaterale sau multilaterale în situații adecvate pentru grupuri comune de cazuri de prețuri de transfer. Utilizarea acestor exemple de scrisori de intenție nu trebuie considerată obligatorie sau prescriptivă în stabilirea unor regimuri de protecție bilaterale sau multilaterale. Mai degrabă, acestea sunt menite să ofere un posibil cadru pentru adaptarea la nevoile specifice ale autorităților fiscale din țările în cauză.

E.4.3 Oportunități de planificare fiscală

4.120 De asemenea, regimurile de protecție oferă contribuabililor oportunități de planificare fiscală. Întreprinderile pot fi stimulate să își modifice prețurile de transfer pentru a aloca veniturile impozabile în alte jurisdicții. Acest lucru poate, de asemenea, să determine evitarea obligațiilor fiscale, în măsura în care sunt încheiate acorduri artificiale în scopul exploatării dispozițiilor regimului de protecție. De exemplu, dacă regimurile de protecție se aplică tranzacțiilor „simple” sau „mici”, contribuabilii pot fi tentați să împartă tranzacțiile în părți pentru a le face să pară simple sau mici.

4.121 Dacă regimul de protecție s-ar baza pe o medie a industriei, ar putea exista oportunități de planificare fiscală pentru contribuabilii cu profitabilitate peste medie. De exemplu, o întreprindere eficientă din punct de vedere al costurilor, care vinde la un preț stabilit în condiții de valoare de piață, poate să obțină o marjă de profit de 15% din vânzările controlate. Dacă o țară adoptă un regim de protecție care necesită o marjă de profit comercial de 10%, societatea ar putea fi stimulată să respecte regimul de protecție și să transfere restul de 5% către o jurisdicție cu impozite mai mici. În consecință, venitul impozabil ar fi transferat în afara țării. Atunci când este aplicat pe scară largă, acest lucru poate însemna pierderi semnificative de venituri pentru țara care oferă regimul de protecție.

4.122 Această preocupare poate fi evitată în mare măsură prin soluția menționată la alineatul 4.119, și anume adoptarea regimurilor de protecție pe bază bilaterală sau multilaterală, limitând astfel aplicarea regimurilor de protecție la tranzacțiile care implică țări cu preocupări similare în ceea ce privește prețurile de transfer. Atunci când adoptă regimuri de protecție bilaterale și multilaterale, administrațiile fiscale trebuie să rețină că înființarea unei rețele extinse de astfel de acorduri ar putea încuraja „căutarea celor mai avantajoase regimuri de protecție", prin mutarea tranzacțiilor în teritoriile care oferă regimuri de protecție mai favorabile; așadar, administrațiile fiscale trebuie să ia măsuri adecvate pentru a evita această situație. În mod similar, țările care adoptă regimuri de protecție bilaterale trebuie să vizeze intervale destul de restrânse de rezultate acceptabile și să solicite raportarea consecventă a veniturilor în fiecare țară care este parte la acordul privind regimurile de protecție. Dispozițiile tratatului privind schimbul de informații ar putea fi utilizate de țări, acolo unde este necesar, pentru a confirma utilizarea raportării consecvente în cadrul unui astfel de regim de protecție bilateral.

4.123 Fiecare țară trebuie să decidă dacă este pregătită să sufere o anumită eroziune a propriei baze de impozitare prin implementarea unui regim de protecție. În adoptarea unei asemenea decizii politice, compromisul constă în a alege între certitudine și simplificarea administrativă a regimului de protecție pentru contribuabili și administrațiile fiscale pe de o parte, și posibilitatea erodării veniturilor fiscale pe de altă parte.

E.4.4 Aspecte legate de echitate și uniformitate

4.124 Regimurile de protecție pot ridica probleme de capitaluri proprii și uniformitate. Prin implementarea unui regim de protecție se creează două seturi distincte de reguli în domeniul prețurilor de transfer. E nevoie de criterii concepute atent și explicit pentru a diferenția acei contribuabili sau tranzacții eligibile pentru regimul de protecție, pentru a minimiza posibilitatea ca contribuabili similari și eventual concurenți să se găsească de părți opuse ale pragului regimului de protecție sau, dimpotrivă, să permită aplicarea regimului de protecție contribuabililor sau tranzacțiilor pentru care nu este destinat. Criteriile suficient de precise ar putea duce la un tratament fiscal diferit pentru contribuabili similari: unuia i se permite să respecte regulile regimului de protecție și, astfel, să fie scutit de dispozițiile generale privind respectarea prețurilor de transfer, iar celălalt este obligat să-și stabilească prețul tranzacțiilor în conformitate cu dispozițiile generale privind respectarea prețurilor de transfer. Tratamentul fiscal preferențial pentru o anumită categorie de contribuabili în cadrul regimurilor de protecție poate implica discriminare și denaturări concurențiale. Adoptarea unor regimuri de protecție bilaterale sau multilaterale poate spori, în anumite circumstanțe, potențialul unei discrepanțe în tratamentul fiscal, nu numai între contribuabili diferiți, ci și între tranzacții similare efectuate de același

contribuabil cu întreprinderi asociate din jurisdicții diferite.

E.5 Recomandări privind utilizarea regimurilor de protecție

4.125 Respectarea și administrarea prețurilor de transfer sunt adesea complexe, consumatoare de timp și costisitoare. Prevederile regimului de protecție, dacă sunt concepute în mod corespunzător, și aplicate în circumstanțe adecvate, pot contribui la evitarea unor astfel de inconveniente și pot oferi contribuabililor un grad mai mare de certitudine.

4.126 Regimurile de protecție pot ridica probleme cum ar fi efectele potențial negative asupra deciziilor de stabilire a prețurilor pentru întreprinderile implicate în tranzacții controlate și un impact negativ asupra veniturilor fiscale ale țării care implementează regimul de protecție, precum și asupra țărilor ale căror întreprinderi asociate se angajează în tranzacții controlate cu contribuabilii care aleg regimul de protecție. În plus, regimurile de protecție unilaterale pot duce la posibilitatea dublei impuneri sau a dublei neimpozitări.

4.127 Cu toate acestea, în cazurile care implică contribuabili mai mici sau tranzacții mai puțin complexe, beneficiile regimurilor de protecție pot depăși problemele ridicate de astfel de dispoziții. Alegerea unor astfel de regimuri de protecție pentru contribuabili poate limita și mai mult divergența față de stabilirea prețurilor în condiții de valoare de piață. În cazul în care țările adoptă regimul de protecție, este recomandabilă disponibilitatea de a modifica rezultatele regimului de protecție în cadrul procedurilor amiabile pentru a limita riscul potențial al dublei impuneri.

4.128 În cazul în care regimurile de protecție pot fi negociate pe o bază bilaterală sau multilaterală, acestea pot reduce considerabil sarcina de conformare și complexitatea administrativă fără a crea probleme de dublă impunere sau dublă neimpozitare. Prin urmare, ar trebui încurajată utilizarea regimurilor de protecție bilaterale sau multilaterale în circumstanțele potrivite.

4.129 Trebuie să se recunoască în mod clar faptul că un regim de protecție, indiferent dacă este adoptat pe o bază unilaterală sau bilaterală, nu creează niciun angajament, sau un precedent pentru țările care nu au adoptat ele însele regimul de protecție.

4.130 În ceea ce privește stabilirea prețurilor de transfer în cazuri mai complexe și care comportă riscuri mai ridicate, este puțin probabil ca regimurile de protecție să ofere o alternativă viabilă la o aplicare riguroasă, de la caz la caz a Principiului valorii de piață în conformitate cu prevederile prezentelor Linii directoare.

4.131 Administrațiile fiscale naționale ar trebui să evalueze cu atenție avantajele și inconvenientele legate de regimurile de protecție, pentru a le aplica în circumstanțe în care consideră că este adecvat.

F. Acorduri de preț în avans [15]

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

4.132 Acordul de preț în avans („APA”) este un acord care stabilește, înaintea efectuării tranzacțiilor controlate, o serie de criterii adecvate (de exemplu, metode, elemente comparabile și ajustări 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 întreprinderi asociate și una sau mai multe administrații fiscale. APA sunt destinate să completeze mecanismele administrative, judiciare și convenționale tradiționale de soluționare a problemelor legate de prețurile de transfer. Acestea sunt cel mai utile atunci când mecanismele tradiționale eșuează sau sunt dificil de aplicat. Indicații detaliate pentru realizarea acordurilor de preț în avans în cadrul procedurii amiabile („MAP APA”) au fost adoptate în luna octombrie a anului 1999 și se regăsesc ca anexă la acest capitol. Activitatea desfășurată în temeiul Acțiunii 14 din Planul de acțiune BEPS pentru a asigura soluționarea în timp util, eficace și eficientă a litigiilor legate de tratat a recomandat, în Buna practică fără caracter obligatoriu nr. 4, ca țările să pună în aplicare programe bilaterale APA de îndată ce au capacitatea de a face acest lucru, recunoscând că APA oferă un nivel mai mare de certitudine în ambele jurisdicții partenere prin tratat, reduce probabilitatea dublei impuneri și poate preveni în mod proactiv litigiile privind prețurile de transfer. În acest sens, trebuie remarcat faptul că profilul procedurii amiabile de țară elaborate în conformitate cu elementul 2.2 al standardului minim din Acțiunea 14 include informații despre programele bilaterale APA.

4.133 Un aspect cheie în conceptul APA este cât de specifice pot fi acestea în prescrierea prețurilor de transfer ale unui contribuabil pe o perioadă de mai mulți ani, de exemplu dacă într-un anumit caz doar metodologia de stabilire a prețurilor de transfer sau rezultatele mai specifice pot fi rezolvate . 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.

4.134 Fiabilitatea oricărei predicții utilizate într-un APA depinde atât de natura predicției, cât și de ipotezele critice pe care se bazează predicția. De

[15] Îndrumări suplimentare pentru derularea acordurilor de preț în avans în conformitate cu procedura amiabilă se regăsesc în anexa II la capitolul IV.

exemplu, nu este rezonabil să se afirme că rata de împrumut pe termen scurt în condiții de valoare de piață pentru o anumită societate pentru împrumuturile intragrup va rămâne la 6% pe întreaga perioadă a următorilor 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, Marja de profit la LIBOR se va schimba dacă ratingul de credit se schimbă).

4.135 Ca un alt exemplu, nu este 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 prescrie o formulă de împărțire a profitului dacă rolul fiecărei întreprinderi a fost articulat în ipoteze critice. În anumite cazuri, este chiar posibil să se facă o predicție rezonabilă cu privire la adecvarea unei rate reale de împărțire a profitului dacă sunt furnizate suficiente ipoteze.

4.136 Atunci când decid cât de specific poate fi un APA într-un anumit caz, administrațiile fiscale trebuie să recunoască faptul că previziunile privind profitul viitor absolut par cel mai puțin plauzibile. Este 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.

4.137 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).

4.138 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 trebuie 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 cerința ca acesta să renunțe 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 un APA unilateral, prima țară este încurajată să ia în considerare oportunitatea unei ajustări corespunzătoare și să nu considere APA unilateral ca o soluționare ireversibilă.

4.139 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 impuneri, să fie echitabilă pentru toate administrațiile fiscale și contribuabilii implicați și oferă 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.

4.140 Administrațiile fiscale pot considera APA 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 al OCDE referitoare la problemele de alocare, sediile permanente și operațiunile sucursalelor.

4.141 APA, inclusiv cele unilaterale, diferă în unele privințe de soluțiile fiscale individuale anticipate mai tradiționale pe care unele administrații fiscale le pot transmite 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 emitere 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.

4.142 Cooperarea întreprinderilor asociate este vitală pentru o negociere de succes a APA. De exemplu, în mod obișnuit întreprinderile asociate trebuie 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 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 prezentele Linii directoare.

4.143 De regulă, întreprinderilor 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 amiabilă convențională .

4.144 La încheierea unui proces APA, administrațiile fiscale trebuie să furnizeze întreprinderilor asociate din jurisdicția lor confirmarea că nu se va mai face nicio ajustare a prețurilor de transfer atât timp cât contribuabilul respectă termenii acordurilor. De asemenea, trebuie să existe o prevedere într-un APA (poate prin referire la un interval) care să stipuleze 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.

4.145 Un APA poate acoperi toate problemele legate de prețurile de transfer ale unui contribuabil (așa cum preferă unele țări) sau poate oferi 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 necesită acordul administrației fiscale, al contribuabilului și, după caz, al statului partener din convenție. Punctul 2.7 al standardului minim din Acțiunea 14 prevede că țările cu programe bilaterale APA trebuie să prevadă reportarea APA (la exercițiile fiscale anterioare care nu au fost incluse în domeniul de aplicare inițial al APA) în cazuri adecvate, sub rezerva termenelor aplicabile (cum ar fi statutul de limitare a evaluărilor în dreptul intern) în cazul în care faptele și circumstanțele relevante din exercițiile financiare anterioare sunt aceleași și fac obiectul verificării acestor fapte și circumstanțe în cadrul verificării.

4.146 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 faptul 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 stabilirea 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 rapoartele 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.

4.147 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

4.148 APA care implică autoritatea competentă a unui partener de tratat trebuie 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 creează unele îndoieli și dificultăți. Alineatul 3 al Articolului 25 indică, de asemenea, că autoritățile competente se pot consulta pentru eliminarea dublei impuneri în cazurile care nu sunt prevăzute în Convenție. APA bilaterale trebuie să se încadreze în această dispoziție, deoarece au ca unul dintre obiectivele lor evitarea dublei impuneri. 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 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. De asemenea, schimbul de informații prevăzut la Articolul 26 poate facilita APA deoarece prevede cooperarea între autoritățile competente sub forma schimburilor de informații.

4.149 Administrațiile fiscale se pot baza, de asemenea, pe prerogativele generale care le sunt conferite pentru se ocupa de impozite în calitate de autoritate pentru încheierea APA. 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 astfel încât să includă APA.

4.150 Unele țări nu au în legislația lor internă temeiul necesar 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 este obligatoriu din punct de vedere juridic pentru ambele state și dă drepturi contribuabililor implicați. În măsura în care convențiile de evitare a dublei impuneri au prioritate față de dreptul intern, lipsa unui temei pentru a încheia APA-uri în dreptul intern nu împiedică aplicarea APA-urilor pe baza unei proceduri amiabile.

A.1 Avantajele acordurilor de preț în avans (APA)

4.153 Un 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, contribuabilul poate fi într-o poziție mai bună de a-și prezice obligațiile fiscale, ceea ce oferă un mediu fiscal favorabil investițiilor.

4.154 APA poate oferi oportunitatea, atât administrațiilor fiscale cât și contribuabililor, de a se consulta și de a 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 fiscal 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 într-un cadru mai mult sau mai puțin contencios (de exemplu, litigii). Consultarea și cooperarea strânsă necesare între administrațiile fiscale în cadrul unui program APA conduc, de asemenea, la relații mai strânse cu partenerii din tratat în ceea ce privește aspectele legate de prețurile de transfer.

4.155 Un APA poate preveni controalele fiscale 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, sunt 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. De asemenea, procesul APA în sine poate face economie de timp atât pentru contribuabili cât și pentru administrațiile fiscale spre deosebire de controalele fiscale tradiționale, deși, în ansamblu, este posibil să nu existe o economie netă de timp, de pildă 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 conformării.

4.156 APA-urile bilaterale și multilaterale reduc sau elimină în mod substanțial posibilitatea dublei impuneri sau neimpozitării juridice sau economice, deoarece toate țările relevante participă la acord. În schimb,

APA-urile unilaterale nu oferă certitudine în ceea ce privește reducerea dublei impuneri, 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.

4.157 Aspectele privind divulgarea și informarea ale unui program APA, precum și atitudinea de cooperare 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 pe tipuri specifice de tranzacții permite administrațiilor fiscale să ofere servicii mai bune altor contribuabili în situații similare. Prin intermediul unui APA, administrațiile fiscale au acces la date utile din industrie și la analiza metodologiilor de stabilire a prețurilor într-un mediu cooperant.

A.2 Dezavantajele acordurilor de preț în avans (APA)

4.158 APA-urile unilaterale pot ridica 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 asociate implicate, o problemă este efectul posibil asupra comportamentului întreprinderilor asociate. Spre deosebire de APA-urile bilaterale sau multilaterale, utilizarea APA-urilor unilaterale nu poate genera un nivel sporit de certitudine pentru contribuabilul implicat și o reducere a dublei impuneri economice sau juridice pentru grupul de întreprinderi multinaționale. În cazul în care contribuabilul acceptă un aranjament 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 ce oferă APA în celelalte jurisdicții fiscale. Contribuabilii nu trebuie să se simtă obligați să intre în APA din aceste motive.

4.159 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 permise 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 .

4.160 Un alt posibil dezavantaj apare dacă un APA implică 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 programul APA să rămână flexibil, deoarece este posibil ca un APA rigid să nu reflecte în mod satisfăcător condițiile de valoare de piață .

4. 161 Un program APA poate pune inițial 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 APA pot solicita intens resursele unei administrații fiscale, ținând cont de obiectivele lor comerciale și de intervalele de timp, iar programul APA în ansamblu 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. 162 Un alt potențial dezavantaj poate apărea în cazul în care o administrație fiscală a întreprins 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 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. 163 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 sunt auditate în mod regulat, iar metodologia lor de stabilire a prețurilor este apoi examinată în fiecare caz. Diferența în examinarea prețurilor lor de transfer ar fi una de cadrul temporal, mai degrabă decât de amploare. De asemenea, nu s-a demonstrat că APA-urile sunt de interes exclusiv sau în principal pentru astfel 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 să ignore investigarea contribuabililor mai puțin conformi, unde aceste resurse pot fi mai bine utilizate pentru reducerea riscului de pierdere a veniturilor fiscale. Echilibrul resurselor de conformitate 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 în domeniile respective.

4. 164 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 trebuie să depună eforturi susținute pentru a elimina apariția acestor probleme pe măsură ce practica APA evoluează.

4. 165 De exemplu, un APA poate solicita informații mai detaliate specifice industriei și contribuabililor decât ar solicita un control fiscal legat de prețurile de transfer. În principiu, nu trebuie să fie cazul, iar documentația necesară pentru un APA nu trebuie să fie mai oneroasă 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 trebuie să încerce să limiteze documentația, așa cum s-a discutat mai sus, și să concentreze documentația mai îndeaproape asupra problemelor în lumina practicilor comerciale ale contribuabilului. Administrațiile fiscale trebuie să recunoască faptul că:

a) Informațiile disponibile public cu privire la concurenți și 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.

4.166 O altă posibilă îngrijorare este că un APA poate permite administrației fiscale să studieze mai atent tranzacțiile în cauză decât ar face-o în contextul unui control legat de prețurile 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 scutit de controalele fiscale 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 trebuie să depună eforturi pentru a se asigura că procedurile APA nu sunt inutil de greoaie și că acestea nu solicită contribuabililor mai mult decât este strict cerut de domeniul de aplicare al cererii APA.

4.167 De asemenea, ar putea apărea probleme în cazul în care administrațiile fiscale abuzează de informațiile obținute într-un APA în practicile lor de control. În cazul în care contribuabilul își retrage cererea de APA sau în cazul în care cererea contribuabilului este respinsă după analiza tuturor faptelor, toate 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 nicio privință a controlului. În plus, faptul că un contribuabil a solicitat un APA fără succes nu trebuie să fie luat în considerare de administrația fiscală pentru a determina dacă să înceapă un control al contribuabilului respectiv.

4.168 De asemenea, administrațiile fiscale trebuie să asigure confidențialitatea secretelor comerciale și a altor informații și documente sensibile care le sunt prezentate în cadrul unei proceduri APA. Prin urmare, trebuie să se aplice normele naționale privind divulgarea. Într-un APA bilateral se aplică cerințele de confidențialitate privind partenerii prin tratat, ceea ce împiedică divulgarea publică a datelor confidențiale.

4.169 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.

A.3 Recomandări

A.3.1 Generalități

4.170 De la publicarea Liniilor directoare în versiunea lor originală în 1995, un număr semnificativ de țări membre OCDE au dobândit experiență cu APA. Acele țări care au o anumită 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.

4.171 Există unele probleme în continuare 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.

A.3.2 Domeniul de aplicare al acordului

4.172 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 4.134-4.139.

A.3.3 Acorduri unilaterale versus acorduri bilaterale (multilaterale)

4.173 Ori de câte ori este posibil, un APA trebuie 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 inspecții 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.

A.3.4 Accesul echitabil al tuturor contribuabililor la APA

4.174 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 trebuie să aibă grijă să își adapteze nivelurile de inspecție, în evaluarea APA, la dimensiunea tranzacțiilor internaționale implicate.

A.3.5 Elaborarea acordurilor de lucru între autoritățile competente și proceduri îmbunătățite

4.175 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.

4.176 În plus, APA-urile bilaterale cu partenerii de tratat trebuie 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 trebuie să fie în conformitate cu Principiul valorii de piață .

B. Arbitraj

4.177 Pe măsură ce comerțul și investițiile au căpătat un caracter din ce în ce mai global, litigiile fiscale care, ocazional, decurg din astfel de activități au devenit, de asemenea, din ce în ce mai internaționale. Și, mai ales, 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 de întreprinderi multinaționale este în primul rând partea interesată, iar beneficiarii de fapt sunt guvernele implicate. Deși, în mod tradițional, problemele legate de dubla impunere au fost soluționate prin procedură amiabilă, scutirea nu 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.

4.178 În actualizarea din 2008 a Modelului de Convenție Fiscală al 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.

4.179 Existența unei clauze de arbitraj similare cu Articolul 25 alineatul 5 într-o anumită convenție bilaterală trebuie să facă procedura amiabilă mai eficientă chiar și în cazurile în care nu este necesară recurgerea la arbitraj. Însăși existența acestei posibilități trebuie 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 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 La momentul adoptării Capitolului V din prezentul Ghid OCDE 2017, în 1995, administrațiile fiscale și contribuabilii aveau o experiență limitată în crearea și utilizarea documentației prețurilor de transfer. Versiunea precedentă a Capitolului V din Ghid a pus accentul pe necesitatea adoptării unei abordări rezonabile în cadrul procesului de documentare atât din perspectiva contribuabililor, cât și a administrațiilor fiscale, precum și pe dorința unei mai strânse cooperări între administrațiile fiscale și contribuabili în abordarea problemelor legate de documentare pentru a evita sarcinile excesive de respectare a documentației, oferind în același timp informații adecvate pentru a aplica în mod fiabil Principiul valorii de piață . Versiunea precedentă a Capitolului V nu prevedea o listă de documente care să fie incluse în cadrul documentației privind prețurile de transfer și nici nu a oferit îndrumări clare cu privire la legătura dintre procesul de documentare a prețurilor de transfer, administrarea sancțiunilor și sarcina probei.

5.3 Din acel moment, numeroase țări au adoptat reguli de documentare a prețurilor de transfer, iar proliferarea acestor cerințe, combinată cu o creștere spectaculoasă a volumului și complexității schimburilor intragrup internaționale și controlul sporit al administrațiilor fiscale pe probleme legate de prețurile de transfer a dus la o creștere semnificativă a costurilor de conformare pentru contribuabili. Cu toate

acestea, administrațiile fiscale consideră adesea că documentația privind prețurile de transfer nu este pe deplin informativă și nu este adecvată pentru nevoile lor de aplicare a legislației fiscale și de evaluare a riscurilor.

5.4 Următoarea discuție identifică trei obiective ale regulilor de documentare a prețurilor de transfer. Discuția oferă, de asemenea, îndrumări pentru elaborarea unor astfel de norme, astfel încât respectarea prețurilor de transfer să fie mai simplă și mai consecventă între țări, oferind în același timp administrațiilor fiscale informații mai concentrate și mai utile pentru evaluările și audit-urile de risc ale prețurilor de transfer. Un considerent general important în elaborarea unor astfel de norme este de a echilibra utilitatea datelor pentru administrațiile fiscale în evaluarea riscului prețurilor de transfer și în alte scopuri cu orice sarcini sporite de conformare impuse contribuabililor. În acest sens, se remarcă faptul că normele clare, adoptate pe scară largă, privind documentația pot reduce costurile de conformare care pot rezulta altfel într-un litigiu privind prețurile de transfer.

B. Obiectivele cerințelor privind documentarea prețurilor de transfer

5.5 Documentarea prețurilor de transfer are trei obiective:

1. să se asigure că toți contribuabilii tratează corespunzător cerințele de stabilire a prețurilor de transfer în stabilirea prețurilor și a altor condiții pentru tranzacțiile dintre întreprinderile asociate și în raportarea veniturilor obținute din astfel de tranzacții în declarațiile lor fiscale;

2. să furnizeze administrațiilor fiscale informațiile necesare pentru a efectua o evaluare a riscului prețurilor de transfer în cunoștință de cauză și

3. să furnizeze administrațiilor fiscale informații utile astfel încât acestea să efectueze un audit aprofundat corespunzător al practicilor de stabilire a prețurilor de transfer ale entităților supuse impozitării din jurisdicția lor, deși completarea documentației cu informații suplimentare poate fi necesară pe măsură ce auditul progresează.

5.6 Fiecare dintre aceste obiective trebuie luat în considerare în alcătuirea cerințelor adecvate privind documentarea internă a prețurilor de transfer. Contribuabilii trebuie să evalueze cu atenție, la sau înainte de momentul depunerii unei declarații fiscale, propria conformitate cu regulile aplicabile prețurilor de transfer. De asemenea, este important ca administrațiile fiscale să poată accesa informațiile de care au nevoie pentru a efectua o evaluare a riscului prețurilor de transfer pentru a lua o decizie în cunoștință de cauză cu privire la efectuarea unui audit. În plus, este important ca administrațiile fiscale să poată accesa sau solicita, în timp util,

toate informațiile suplimentare necesare pentru efectuarea unei verificări aprofundate odată ce au luat decizia de a efectua o astfel de verificare.

B.1. Evaluarea de către contribuabil a conformării sale cu principiul valorii de piață

5.7 Solicitând contribuabililor să expună într-o manieră convingătoare, consecventă și probatorie pozițiile lor de stabilire a prețurilor de transfer, documentația privind prețurile de transfer poate contribui la crearea unei culturi a conformării. Documentația bine pregătită oferă administrațiilor fiscale o anumită asigurare că un contribuabil a analizat cifrele pe care le raportează în declarațiile fiscale, a luat în considerare datele comparabile disponibile și a atins poziții consecvente de stabilire a prețurilor de transfer. Mai mult, cerințele simultane de furnizare de documente vor contribui la asigurarea integrității pozițiilor contribuabililor și vor împiedica contribuabilii să elaboreze justificări pentru pozițiile lor *a posteriori*.

5.8 Acest obiectiv de conformare poate fi susținut în două moduri importante. În primul rând, administrațiile fiscale pot solicita ca cerințele de documentare a prețurilor de transfer să fie îndeplinite în același timp. Aceasta ar însemna că documentația va fi întocmită la momentul tranzacției sau, în orice caz, nu mai târziu de momentul completării și depunerii declarației fiscale pentru anul fiscal în care are loc tranzacția. A doua modalitate de a încuraja conformarea este de a stabili regimuri de penalizare a prețurilor de transfer într-o manieră destinată să recompenseze pregătirea în timp util și precisă a documentației prețurilor de transfer și să creeze stimulente pentru examinarea în timp util și atentă a pozițiilor de stabilire a prețurilor de transfer ale contribuabilului. Cerințele de depunere și dispozițiile privind sancțiunile legate de documentație sunt discutate mai detaliat în secțiunea D de mai jos.

5.9 În timp ce, în mod ideal, contribuabilii folosesc documentația prețurilor de transfer ca o oportunitate de a expune o bază bine gândită pentru politicile lor de prețuri de transfer, îndeplinind astfel un obiectiv important al unor astfel de cerințe, aspecte precum costurile, constrângerile de timp și cererile concurente pentru atenția personalului relevant pot uneori submina aceste obiective. Prin urmare, este important ca țările să mențină cerințele de documentare rezonabile și să se concentreze asupra tranzacțiilor semnificative pentru a asigura o atenție deosebită la cele mai importante aspecte.

B.2. Evaluarea riscurilor care decurg din prețurile de transfer

5.10 Identificarea și evaluarea eficientă a riscurilor constituie o primă etapă esențială în procesul de selectare a cazurilor adecvate pentru

verificările sau inspecțiile privind prețurile de transfer și în concentrarea acestor controale asupra celor mai importante aspecte. Deoarece administrațiile fiscale operează cu resurse limitate, este important ca acestea să evalueze cu exactitate, chiar de la începutul unei eventuale verificări, dacă acordurile de stabilire a prețurilor de transfer ale unui contribuabil justifică o analiză aprofundată și un angajament de resurse semnificative de asigurare a respectării legislației fiscale. În special: în ceea ce privește aspectele legate de prețurile de transfer (care, în general, sunt complexe și factuale), evaluarea eficientă a riscurilor devine o condiție prealabilă esențială pentru un audit concentrat și eficient din punct de vedere al resurselor. *Manualul OCDE privind evaluarea riscurilor aferente prețurilor de transfer* este un instrument util de luat în considerare în efectuarea acestor evaluări ale riscurilor.

5.11 Evaluarea corectă a riscului aferent prețurilor de transfer de către administrația fiscală necesită accesul la informații suficiente, relevante și de încredere într-un stadiu incipient. Deși există multe surse de informații relevante, documentația privind prețurile de transfer este o sursă critică de astfel de informații.

5.12 Există o varietate de instrumente și surse de informații utilizate pentru identificarea și evaluarea riscurilor de stabilire a prețurilor de transfer ale contribuabililor și tranzacțiilor, inclusiv formularele de stabilire a prețurilor de transfer (care urmează să fie depuse împreună cu declarația financiară anuală), chestionarele obligatorii de stabilire a prețurilor de transfer care se concentrează pe anumite domenii de risc, cerințele generale de documentare a prețurilor de transfer care identifică dovezile justificative necesare pentru a demonstra conformitatea contribuabilului cu Principiul valorii de piață și discuțiile de cooperare între administrațiile fiscale și contribuabili. Fiecare dintre instrumentele și sursele de informații pare să răspundă aceleiași întrebări fundamentale: este necesar ca administrația fiscală să aibă acces rapid la informațiile relevante într-un stadiu incipient pentru a permite o evaluare corectă și informată a riscului prețurilor de transfer? Asigurarea faptului că o evaluare de înaltă calitate a riscului prețurilor de transfer poate fi efectuată în mod eficient și cu tipurile corecte de informații fiabile trebuie să fie un aspect important în elaborarea regulilor de documentare a prețurilor de transfer.

B.3. Auditul prețurilor de transfer

5.13 Un al treilea obiectiv legat de documentarea prețurilor de transfer este de a oferi administrațiilor fiscale informații utile pentru efectuarea unei verificări aprofundate a prețurilor de transfer. Cazurile de verificare a prețurilor de transfer tind să necesite o cantitate mare de informații. Ele implică adesea evaluări dificile ale comparabilității mai multor tranzacții și piețe. Ele pot necesita o analiză detaliată a informațiilor financiare, faptice și de altă natură din industrie. Disponibilitatea informațiilor adecvate dintr-o

varietate de surse în timpul verificării este esențială pentru facilitarea examinării metodice de către administrația fiscală a tranzacțiilor controlate ale contribuabilului cu întreprinderile asociate și aplicarea regulilor aplicabile prețurilor de transfer.

5.14 În situațiile în care o evaluare adecvată a riscului prețurilor de transfer sugerează că o verificare aprofundată a prețurilor de transfer este justificată cu privire la unul sau mai multe aspecte, este clar că administrația fiscală trebuie să aibă capacitatea de a obține, într-un termen rezonabil, toate documentele și informațiile relevante aflate în posesia contribuabilului. Aceasta includ informații privind operațiunile și funcțiile contribuabilului, informații relevante privind operațiunile, funcțiile și rezultatele financiare ale întreprinderilor asociate cu care contribuabilul a încheiat tranzacții controlate, informații privind potențialele comparabile, inclusiv comparabilele interne, precum și documente privind operațiunile și rezultatele financiare ale tranzacțiilor necontrolate potențial comparabile și ale părților neafiliate. În măsura în care astfel de informații sunt incluse în documentația prețurilor de transfer, procedurile speciale de punere la dispoziție a informațiilor și documentelor pot fi evitate. Cu toate acestea, trebuie recunoscut faptul că ar fi nejustificat de împovărător și ineficient ca documentația prețurilor de transfer să încerce să anticipeze toate informațiile care pot fi necesare pentru o verificare completă. În consecință, apar în mod inevitabil situații în care administrațiile fiscale doresc să obțină informații care nu sunt incluse în pachetul de documentație. Astfel, accesul unei administrații fiscale la informații nu trebuie să se limiteze la sau prin pachetul de documentație pe care se bazează într-o evaluare a riscului de stabilire a prețurilor de transfer. În cazul în care o jurisdicție fiscală impune păstrarea anumitor informații în scopul auditului prețurilor de transfer, aceste cerințe trebuie să echilibreze nevoia administrației fiscale de informații și sarcinile de conformare ale contribuabililor.

5.15 Se poate întâmpla adesea ca documentele și alte informații necesare pentru o verificare a prețurilor de transfer să se afle în posesia membrilor grupului de întreprinderi multinaționale, alții decât partea afiliată locală care face obiectul examinării. Adesea, documentele necesare vor fi localizate în afara țării a cărei administrație fiscală efectuează verificarea. Prin urmare, este important ca administrația fiscală să poată obține direct sau prin schimb de informații, cum ar fi prin mecanismele de schimb de informații, acele informații care se află dincolo de granițele țării.

C. O abordare pe trei niveluri a documentației prețurilor de transfer

5.16 Pentru a atinge obiectivele descrise în secțiunea B, țările trebuie să adopte o abordare standardizată a documentației privind prețurile de transfer. Această secțiune descrie o structură pe trei niveluri constând din (i) un dosar standardizat care conține informații standardizate relevante pentru toți

membrii grupului de întreprinderi multinaționale; (ii) un dosar local care se referă în mod specific la tranzacțiile semnificative ale contribuabilului local și (iii) Raportul țară cu țară care conține anumite informații referitoare la alocarea globală a veniturilor și impozitelor întreprinderii multinaționale plătite împreună cu anumiți indicatori ai localizării activității economice în cadrul grupului de întreprinderi multinaționale.

5.17 Această abordare a documentației prețurilor de transfer oferă administrațiilor fiscale informații relevante și fiabile pentru a efectua o analiză eficientă și robustă a riscului de evaluare a prețurilor de transfer. De asemenea, oferă o platformă unde pot fi dezvoltate informațiile necesare pentru o verificare și oferă contribuabililor un mijloc și un stimulent pentru a analiza și descrie în mod semnificativ conformitatea acestora cu Principiul valorii de piață în tranzacțiile importante.

C.1. Dosarul principal

5.18 Dosarul principal trebuie să ofere o imagine de ansamblu a activității grupului de întreprinderi multinaționale, inclusiv natura operațiunilor sale globale de afaceri, politicile generale de stabilire a prețurilor de transfer și alocarea veniturilor și a activității sale economice la scară mondială, pentru a ajuta administrațiile fiscale să evalueze prezența unui risc semnificativ de stabilire a prețurilor de transfer. În general, dosarul principal este destinat să ofere o imagine de ansamblu la nivel înalt pentru a plasa practicile de stabilire a prețurilor de transfer ale grupului de întreprinderi multinaționale în contextul lor economic, juridic, financiar și fiscal la scară mondială. Nu se intenționează să se solicite liste exhaustive ale detaliilor (de exemplu, o listă a fiecărui brevet deținut de membrii grupului de întreprinderi multinaționale), deoarece acest lucru ar fi atât inutil de împovărător, cât și incompatibil cu obiectivele dosarului principal. La întocmirea dosarului principal, inclusiv a listelor cu acorduri, imobilizări necorporale și tranzacții importante, contribuabilii se vor baza pe discernământ pentru a determina nivelul adecvat de detaliu al informațiilor furnizate, ținând cont că obiectivul dosarului principal este acela de a oferi administrațiilor fiscale o imagine de ansamblu asupra operațiunilor și politicilor întreprinderii multinaționale la scară mondială. Atunci când cerințele dosarului principal pot fi îndeplinite pe deplin prin trimiteri încrucișate specifice la alte documente existente, astfel de trimiteri încrucișate, împreună cu copii ale documentelor relevante, trebuie considerate ca îndeplinind cerința relevantă. În scopul întocmirii dosarului principal, informațiile sunt considerate importante dacă omiterea acestora afectează fiabilitatea rezultatelor prețurilor de transfer.

5.19 Informațiile solicitate în dosarul principal oferă un „plan” al grupului de întreprinderi multinaționale și conțin informații relevante care pot fi grupate în cinci categorii: a) structura organizatorică a grupului de întreprinderi multinaționale; b) descrierea activității sau a activităților

întreprinderii multinaționale; c) imobilizările necorporale ale întreprinderii multinaționale; d) activitățile financiare intragrup ale întreprinderii multinaționale și (e) situațiile financiare și fiscale ale întreprinderii multinaționale.

5.20 Contribuabilii trebuie să prezinte informațiile din dosarul principal privind compania multinațională în ansamblul său. Cu toate acestea, organizarea informațiilor prezentate pe sectoare de activitate este permisă în cazul în care este bine justificată de fapte, de exemplu în cazul în care structura grupului de întreprinderi multinaționale este de așa natură încât unele sectoare de activitate importante funcționează în mare măsură independent sau sunt achiziționate recent. În cazul în care se utilizează prezentarea pe sectoare de activitate, trebuie avut grijă să se asigure că funcțiile grupului centralizat și tranzacțiile între sectoarele de activitate sunt descrise în mod corespunzător în dosarul principal. Chiar și în cazul în care prezentarea pe sectoare de activitate este selectată, întregul dosar principal format din toate sectoarele de activitate trebuie să fie disponibil pentru fiecare țară pentru a se asigura că este furnizată o imagine de ansamblu adecvată a activității grupului de întreprinderi multinaționale la scară mondială.

5.21 Anexa I la Capitolul V din prezentul Ghid OCDE 2017 stabilește informațiile care trebuie incluse în dosarul principal.

C.2. Dosarul local

5.22 Spre deosebire de dosarul principal, care oferă o imagine de ansamblu, așa cum este descris la punctul 5.18, dosarul local oferă informații mai detaliate referitoare la anumite tranzacții între întreprinderi. Informațiile solicitate în dosarul local completează dosarul principal și ajută la îndeplinirea obiectivului de a se asigura că în pozițiile sale importante de stabilire a prețurilor de transfer care afectează o anumită jurisdicție contribuabilul a respectat Principiul valorii de piață. Dosarul local se concentrează pe informațiile relevante pentru analiza prețurilor de transfer legate de tranzacțiile care au loc între o parte afiliată locală și întreprinderile asociate din diferite țări și care sunt semnificative în contextul sistemului fiscal local. Astfel de informații includ date financiare relevante cu privire la respectivele tranzacții specifice, o analiză de comparabilitate precum și selectarea și aplicarea celei mai adecvate metode de stabilire a prețurilor de transfer. În cazul în care o cerință a dosarului local poate fi satisfăcută pe deplin printr-o trimitere încrucișată specifică la informațiile conținute în dosarul principal, aceasta trebuie să fie suficientă.

5.23 Anexa II la Capitolul V din prezentul Ghid stabilește ce informații anume trebuie incluse în dosarul local.

C.3. Raportul țară cu țară

5.24 Raportul țară cu țară conține informații fiscale agregate pentru fiecare dintre jurisdicțiile fiscale vizate referitoare la alocarea globală a veniturilor, impozitele plătite și anumiți indicatori ai localizării activității economice între jurisdicțiile fiscale în care operează grupul de întreprinderi multinaționale. Raportul solicită, de asemenea, o enumerare a tuturor Entităților Constitutive pentru care sunt raportate informații financiare, inclusiv jurisdicția fiscală unde sunt înregistrate, în cazul în care este diferită de jurisdicția fiscală de rezidență, precum și natura principalelor activități comerciale desfășurate de respectiva entitate constitutivă.

5.25 Raportul țară cu țară este util în evaluarea riscului prețurilor de transfer la nivel avansat. Acesta poate fi, de asemenea, utilizat de către administrațiile fiscale în evaluarea altor riscuri legate de BEPS și, după caz, pentru analiza economică și statistică. Cu toate acestea, informațiile din Raportul țară cu țară nu trebuie utilizate în loc de analiză detaliată a prețurilor de transfer ale tranzacțiilor și a prețurilor individuale pe baza unei analize funcționale complete și a unei analize de comparabilitate complete. Informațiile din Raportul țară cu țară nu constituie dovezi concludente că prețurile de transfer sunt sau nu sunt adecvate. Acesta nu trebuie să fie utilizat de către administrațiile fiscale pentru a propune ajustări ale prețurilor de transfer pe baza unei formule globale de repartizare a veniturilor.

5.26 Anexa III la Capitolul V din prezentul Ghid conține un model de Raport țară cu țară, împreună cu instrucțiunile însoțitoare.

D. Conformare

D.1. Documentarea simultană

5.27 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 tranzacției. Astfel, un contribuabil trebuie, în mod obișnuit, să analizeze dacă prețurile sale de transfer sunt adecvate în scopuri fiscale înainte de stabilirea prețurilor și trebuie să confirme caracterul de valoare de piață al rezultatelor sale financiare la momentul depunerii declarației sale fiscale.

5.28 Contribuabilii nu trebuie să suporte costuri uriașe și nici să depună eforturi disproporționat de mari pentru depunerea documentației. Prin urmare, administrațiile fiscale trebuie să echilibreze cererile de documentare cu costurile preconizate și sarcina administrativă a contribuabilului de a le crea. În cazul în care un contribuabil demonstrează în mod rezonabil, având în vedere principiile din prezentul Ghid, fie că nu există date comparabile, fie că cheltuiala cu costul localizării datelor comparabile este disproporționat de mare în raport cu sumele în cauză, contribuabilul nu trebuie să fie obligat

să suporte costuri pentru a căuta și furniza astfel de date.

D.2. Calendarul

5.29 Practicile privind calendarul pregătirii documentației diferă de la o țară la alta. Unele țări solicită ca informațiile să fie complete până la momentul depunerii declarației fiscale. Altele necesită ca documentația să fie în termen până la momentul începerii verificării. Există, de asemenea, o varietate în practică în ceea ce privește perioada de timp acordată contribuabililor pentru a răspunde solicitărilor specifice ale administrației fiscale legat de documentare și alte solicitări de informații privind verificarea. Aceste diferențe în ceea ce privește cerințele de timp pentru furnizarea de informații se pot adăuga la dificultățile contribuabililor în stabilirea priorităților și furnizarea informațiilor corecte administrațiilor fiscale la momentul potrivit.

5.30 Cea mai bună practică constă în a solicita ca dosarul local să fie complet cel târziu la data scadentă pentru depunerea declarației fiscale pentru exercițiul în cauză. Dosarul principal trebuie revizuit și, dacă este necesar, actualizat până la data scadentă a declarației fiscale pentru societatea-mamă finală a grupului de întreprinderi multinaționale. În țările care urmăresc politicile de verificare a tranzacțiilor așa cum apar în cadrul programelor de conformitate cooperative, poate fi necesar ca anumite informații să fie furnizate înainte de depunerea declarației fiscale.

5.31 În ceea ce privește Raportul țară cu țară, este recunoscut faptul că, în unele cazuri, situațiile financiare statutare finale și alte informații financiare care pot fi relevante pentru datele pentru fiecare țară în parte, descrise în anexa III, pot fi finalizate numai după data scadenței declarațiilor fiscale pentru un anumit an fiscal în unele țări. În atare situație, data de finalizare a Raportului țară cu țară descris în Anexa III la Capitolul V din prezentul Ghid poate fi prelungită la un an de la ultima zi a anului fiscal al societății-mamă finale a grupului de întreprinderi multinaționale.

D.3. Materialitate

5.32 Nu toate tranzacțiile care au loc între întreprinderile asociate sunt suficient de importante pentru a necesita documentarea completă în dosarul local. Administrațiile fiscale au interesul de a vedea cele mai importante informații, și au, concomitent, interesul de a vedea că societățile multinaționale nu sunt atât de copleșite de cerințele de conformare încât nu reușesc să ia în considerare și să depună documentația privind cele mai importante elemente. Astfel, cerințele individuale de documentare a prețurilor de transfer la nivel de țară, bazate pe Anexa II la Capitolul V din prezentul Ghid, trebuie să includă praguri specifice de semnificație care iau în considerare dimensiunea și natura economiei locale, importanța grupului

de întreprinderi multinaționale în economia respectivă și dimensiunea și natura entităților operaționale locale, pe lângă dimensiunea și natura generală a grupului de întreprinderi multinaționale. Această materialitate poate fi măsurată în termeni relativi (de exemplu, tranzacții care nu depășesc un procent din venituri sau un procent din măsurarea costurilor) sau în termeni absoluți (de exemplu, tranzacții care nu depășesc o anumită sumă fixă). Fiecare țară trebuie să își stabilească propriile standarde de materialitate pentru dosarele locale, pe baza condițiilor locale. Aceste criterii de materialitate trebuie să fie standardele obiective care sunt înțelese și acceptate în mod obișnuit în practica comercială. A se vedea alineatul 5.18 pentru o descriere a criteriilor de materialitate aplicabile la completarea dosarului principal.

5.33 O serie de țări au introdus în documentația lor privind prețurile de transfer reguli de simplificare care scutesc întreprinderile mici și mijlocii (IMM-urile) de la cerințele de documentare a prețurilor de transfer sau limitează informațiile care trebuie furnizate de astfel de societăți. Pentru a nu impune contribuabililor costuri și sarcini disproporționate în raport cu situația, recomandarea este să nu se solicite IMM-urilor să prezinte volumul de documentație care ar putea fi așteptat de la întreprinderile mai mari. Cu toate acestea, IMM-urile trebuie să fie obligate să furnizeze informații și documente cu privire la tranzacțiile lor transfrontaliere semnificative la o solicitare specifică a administrației fiscale în cursul unei examinări fiscale sau în scopul evaluării riscului prețurilor de transfer.

5.34 În sensul Anexei III la Capitolul V din prezentul Ghid OCDE 2017, Raportul țară cu țară trebuie să includă toate jurisdicțiile fiscale în care grupul de întreprinderi multinaționale are o entitate rezidentă în scopuri fiscale, indiferent de dimensiunea operațiunilor comerciale din respectiva jurisdicție fiscală.

D.4. Arhivarea documentelor

5.35 Contribuabilii nu trebuie să fie obligați să păstreze documentele peste o perioadă rezonabilă, în conformitate cu cerințele legislației interne, nici la nivelul societății-mamă, nici la nivelul entității locale. Cu toate acestea, uneori materialele și informațiile solicitate în cadrul documentației (dosarul principal, dosarul local și Raportul țară cu țară) pot fi relevante pentru o inspecție privind prețurile de transfer pentru un an ulterior care nu este limitată în timp, de exemplu cazul în care contribuabilii păstrează în mod voluntar astfel de dovezi 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 trebuie să țină cont de dificultățile de localizare a documentelor pentru anii anteriori și trebuie să limiteze astfel de solicitări la cazurile în care au motive întemeiate să examineze documentele în cauză în legătură cu tranzacția analizată.

5.36 Deoarece interesul final al administrației fiscale e satisfăcut dacă documentele necesare sunt prezentate în timp util atunci când sunt solicitate de aceasta în cursul unei examinări, procedura de arhivare a documentelor – pe suport de hârtie, în format electronic sau în orice alt sistem – trebuie să fie la latitudinea contribuabilului, cu condiția ca informațiile relevante să poată fi puse cu promptitudine la dispoziția administrației fiscale în forma specificată de normele și practicile locale.

D.5. Frecvența actualizării documentației

5.37 Se recomandă ca documentația prețurilor de transfer să fie revizuită periodic pentru a determina dacă analizele funcționale și economice sunt încă exacte și relevante și pentru a confirma valabilitatea metodologiei de stabilire a prețurilor de transfer aplicate. În general, dosarul principal, dosarul local și Raportul țară cu țară trebuie revizuite și actualizate anual. Cu toate acestea, este recunoscut faptul că, în multe situații, descrierile activităților, analizele funcționale și descrierile comparabilelor nu se schimbă semnificativ de la un an la altul.

5.38 Pentru a simplifica sarcinile de conformare a contribuabililor, administrațiile fiscale pot stabili ca, atât timp cât condițiile de funcționare rămân neschimbate, căutările în bazele de date pentru a identifica elemente comparabile care susțin o parte a dosarului local să fie actualizate la fiecare trei ani, mai degrabă decât anual. Cu toate acestea, datele financiare pentru comparabile ar trebui actualizate în fiecare an pentru a se aplica în mod fiabil Principiul valorii de piață.

D.6. Limba

5.39 Necesitatea furnizării documentației în limba locală poate constitui un factor care complică respectarea prețurilor de transfer, în măsura în care pot fi implicate timp și costuri substanțiale în traducerea documentelor. Limba în care trebuie depusă documentația privind prețurile de transfer trebuie stabilită în conformitate cu legislația locală. Țările sunt încurajate să permită depunerea documentației privind prețurile de transfer în limbile utilizate în mod obișnuit, în cazul în care aceasta nu va compromite utilitatea documentelor. În cazul în care administrațiile fiscale consideră că este necesară traducerea documentelor, acestea trebuie să facă cereri specifice de traducere și să ofere suficient timp pentru a face o astfel de traducere cât mai ușor de îndeplinit posibil.

D.7. Sancțiuni

5.40 Multe țări au adoptat sancțiuni legate de documentație pentru a asigura funcționarea eficientă a cerințelor de documentare a prețurilor de

transfer. Acestea sunt concepute pentru a face neconformarea mai costisitoare decât conformarea. Regimul sancțiunilor este guvernat de legislația fiecărei țări în parte. Practicile naționale în ceea ce privește sancțiunile legate de documentația prețurilor de transfer variază foarte mult. Existența unor regimuri diferite de sancțiuni la nivel local poate influența calitatea conformării contribuabililor, astfel încât contribuabilii să poată fi determinați să favorizeze o țară față de alta în practicile lor de conformare.

5.41 Sancțiunile legate de documentație impuse pentru nerespectarea cerințelor privind documentarea prețurilor de transfer sau netransmiterea la timp a informațiilor necesare sunt, de obicei, sancțiuni financiare civile (sau administrative). Aceste penalități legate de componența documentației se bazează pe o sumă fixă care poate fi evaluată pentru fiecare document lipsă sau pentru fiecare an fiscal analizat sau calculată ca procent din subevaluarea fiscală aferentă în cele din urmă determinată, un procent din ajustarea aferentă a venitului sau ca procent din valoarea tranzacțiilor transfrontaliere care nu sunt documentate.

5.42 Se va acorda o atenție deosebită să nu se impună o sancțiune legată de documentație unui contribuabil pentru neprezentarea datelor la care grupul de întreprinderi multinaționale nu a avut acces. Cu toate acestea, o decizie de a nu impune sancțiuni legate de documentație nu înseamnă că nu se pot face ajustări ale veniturilor în cazul în care prețurile nu sunt în concordanță cu Principiul valorii de piață . Faptul că pozițiile sunt pe deplin documentate nu înseamnă neapărat că pozițiile contribuabilului sunt corecte. În plus, o afirmație a unei entități locale că alți membri ai grupului sunt responsabili pentru respectarea prețurilor de transfer nu este un motiv suficient pentru ca entitatea respectivă să nu furnizeze documentația necesară și nici nu trebuie să împiedice impunerea de sancțiuni legate de documentație pentru nerespectarea normelor privind documentația în cazul în care informațiile necesare nu sunt furnizate.

5.43 O altă modalitate prin care țările își pot încuraja contribuabilii să îndeplinească cerințele de documentare a prețurilor de transfer este conceperea unor stimulente pentru conformare, cum ar fi protecția împotriva sancțiunilor sau o schimbare a sarcinii probei. În cazul în care documentația îndeplinește cerințele și este depusă la timp, contribuabilul poate fi scutit de plata penalităților fiscale sau poate fi supus unei rate de penalizare mai mici dacă se efectuează și se menține o ajustare a prețurilor de transfer, fără ca asta să îl scutească de furnizarea documentației. În unele jurisdicții fiscale în care contribuabilul suportă sarcina probei în ceea ce privește aspectele legate de prețurile de transfer, mutarea sarcinii probei către partea administrației fiscale, în cazul în care documentația adecvată este furnizată în timp util, reprezintă încă o măsură care poate fi utilizată pentru a crea un stimulent pentru respectarea documentației privind prețurile de transfer.

D.8. Confidențialitatea

5.44 Administrațiile fiscale trebuie să ia toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că nu există nicio divulgare publică a informațiilor confidențiale (secrete comerciale, secrete științifice etc.) și a altor informații sensibile din punct de vedere comercial conținute în pachetul de documentație (dosarul principal, dosarul local și Raportul țară cu țară). De asemenea, administrațiile fiscale trebuie să asigure contribuabilii că informațiile prezentate în documentația prețurilor de transfer vor rămâne confidențiale. În cazurile în care divulgarea este necesară în cadrul procedurilor judiciare publice sau al deciziilor judiciare, trebuie depuse toate eforturile pentru a asigura păstrarea confidențialității și divulgarea informațiilor numai dacă este strict necesar.

5.45 Publicația OCDE intitulată *Garantarea confidențialității – Ghidul OCDE privind protecția schimbului de informații în scopuri fiscale* (2012) oferă îndrumări cu privire la regulile și practicile care trebuie să existe pentru a asigura confidențialitatea informațiilor fiscale schimbate în cadrul schimbului de instrumente de informare.

D.9. Alte aspecte

5.46 Cerința de a utiliza cele mai fiabile informații necesită, de obicei dar nu de fiecare dată, utilizarea comparabilelor locale în locul utilizării comparabilelor regionale, în cazul în care astfel de comparabile locale sunt disponibile în mod convenabil. Utilizarea comparabilelor regionale în documentația prețurilor de transfer întocmită pentru țările din aceeași regiune geografică în situațiile în care sunt disponibile comparabile locale adecvate nu respectă, în unele cazuri, obligația de a se baza pe cele mai fiabile informații. În timp ce beneficiile de simplificare ale limitării numărului de căutări de elemente comparabile pe care o întreprindere trebuie să le efectueze sunt evidente, iar noțiunea de materialitate și costurile de conformare sunt factori relevanți de luat în considerare, dorința de simplificare a proceselor de conformare nu trebuie să meargă atât de departe încât să submineze respectarea cerinței de a utiliza cele mai corecte informații disponibile. A se vedea alineatele 1.112-1.113 privind diferențele de piață și analizele multinaționale pentru detalii suplimentare cu privire la situațiile în care trebuie preferate comparabilele locale.

5.47 Nu se recomandă, în special în etapa evaluării riscului prețurilor de transfer, să se solicite ca documentația prețurilor de transfer să fie certificată de un auditor extern sau de o altă terță parte. În mod similar, nu se recomandă utilizarea obligatorie a firmelor de consultanță pentru pregătirea documentației privind prețurile de transfer.

E. Implementarea

5.48 Este esențial ca îndrumările din acest capitol și, în special, din Raportul țară cu țară, să fie puse în aplicare în mod eficient și consecvent. Prin urmare, țările care participă la proiectul OCDE/G20 privind erodarea bazei fiscale și împărțirea profiturilor (BEPS) au elaborat următoarele îndrumări privind implementarea documentației privind prețurile de transfer și a Raportului țară cu țară.

E.1. Dosarul principal și dosarul local

5.49 Se recomandă ca elementele dosarului principal și ale dosarului local din standardul privind documentația prețurilor de transfer să fie implementate prin intermediul legislației sau procedurilor administrative locale la nivel național și ca dosarul principal și dosarul local să fie depuse direct la administrațiile fiscale din fiecare jurisdicție relevantă, conform cerințelor administrațiilor respective. Țările care participă la Proiectul BEPS al OCDE/G20 sunt de acord că, în ceea ce privește dosarul local și dosarul principal, confidențialitatea și utilizarea consecventă a standardelor cuprinse în Anexa I și Anexa II la Capitolul V din prezentele Linii directoare Ghid OCDE 2017 trebuie luate în considerare atunci când se introduc aceste elemente în legislația sau procedurile administrative locale ale țării.

E.2. Raportul țară cu țară

E.2.1. Cadrul temporal: De când trebuie depus Raportul țară cu țară?

5.50 Se recomandă ca societățile multinaționale să depună primele Rapoarte țară cu țară pentru exercițiile fiscale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Cu toate acestea, se știe că unele jurisdicții fiscale pot avea nevoie de mai mult timp pentru a urma procesul legislativ intern specific pentru a face ajustările necesare în legislație. Pentru a ajuta țările să pregătească legislația în timp util, a fost elaborată o legislație model care să impună entităților-mamă finale ale grupurilor de întreprinderi multinaționale să depună Raportul țară cu țară în jurisdicția lor de reședință (a se vedea Anexa IV la Capitolul V din prezentul Ghid). Jurisdicțiile fiscale pot adapta acest model de legislație la propriile sisteme juridice. Având în vedere recomandarea de la alineatul 31 ca societăților multinaționale să li se permită un an de la încheierea exercițiului financiar la care se referă Raportul țară cu țară pentru a pregăti și depune acest raport, primele Rapoarte țară cu țară vor fi depuse așadar până la 31 decembrie 2017. Pentru societățile multinaționale al căror an fiscal se încheie la o altă dată decât 31

decembrie, primele Rapoarte țară cu țară trebuie depuse mai târziu în decursul lui 2018, la douăsprezece luni de la încheierea anului fiscal relevant pentru societățile multinaționale și trebuie să raporteze cu privire la primul an fiscal al grupului de întreprinderi multinaționale care începe după 1 ianuarie 2016. Din această recomandare rezultă că țările participante la proiectul BEPS al OCDE/G20 sunt de acord că nu vor solicita depunerea unui Raport țară cu țară pe baza noului model pentru întreprinderile multinaționale ai căror ani fiscali încep înainte de 1 ianuarie 2016. Anul fiscal, în ceea ce privește întreprinderile multinaționale, se referă la perioada de raportare consolidată în scopul întocmirii situațiilor financiare și nu la anul contabil sau la perioadele de raportare financiară ale filialelor individuale.

E.2.2. Care grupuri de întreprinderi multinaționale au obligația de a depune Raportul țară cu țară

5.51 Se recomandă ca toate grupurile de întreprinderi multinaționale să fie obligate să depună Raportul țară cu țară în fiecare an, cu excepția următoarelor situații:

5.52 Dacă există o scutire de la cerința generală de depunere pentru grupurile de întreprinderi multinaționale ale căror venituri anuale consolidate în anul fiscal imediat precedent au fost mai mici de 750 de milioane EUR sau o sumă aproape echivalentă în moneda națională începând cu ianuarie 2015. Astfel, de exemplu, dacă o întreprindere multinațională care își păstrează conturile financiare pe baza anului calendaristic are 625 milioane EUR în venituri consolidate ale grupului pentru anul calendaristic 2015, nu este obligată să depună Raportul țară cu țară în nicio țară cu privire la anul fiscal care se încheie la 31 decembrie 2016.

5.53 Se consideră că scutirea descrisă la alineatul 52, care prevede un prag de 750 de milioane EUR, exclude aproximativ 85-90% dintre grupurile de întreprinderi multinaționale de obligația de a depune Raportul țară cu țară, dar că acest raport va fi totuși depus de grupurile de întreprinderi multinaționale care realizează aproximativ 90% din cifra de afaceri totală a societăților. Pragul de scutire prevăzut reprezintă, prin urmare, o echilibrare adecvată a sarcinii de raportare și a beneficiilor pentru administrațiile fiscale.

5.54 Intenția țărilor participante la proiectul BEPS al OCDE/G20 este de a reconsidera caracterul adecvat al pragului cifrei de afaceri aplicabilă descrisă la alineatul precedent în legătură cu revizuirea din 2020 a implementării noii norme, inclusiv dacă trebuie raportate date suplimentare sau date diferite.

5.55 Se consideră că nu trebuie adoptate scutiri de la depunerea

Raportului țară cu țară, cu excepția scutirilor prezentate în această secțiune. În special, nu trebuie să se prevadă nicio scutire specială pentru industrie, nu trebuie să se prevadă nicio scutire generală pentru fondurile de investiții și nu trebuie să se prevadă nicio scutire pentru entitățile necorporative sau entitățile corporative private. Fără a aduce atingere acestei concluzii, țările care participă la proiectul BEPS al OCDE/G20 sunt de acord că grupurile de întreprinderi multinaționale cu venituri obținute din transportul internațional sau transportul pe căile navigabile interioare care sunt reglementate de dispozițiile tratatului care sunt specifice acestor venituri și în temeiul cărora drepturile de impozitare a acestor venituri sunt alocate exclusiv unei singure jurisdicții, trebuie să includă informațiile solicitate de modelul Raportului țară cu țară cu privire la astfel de venituri numai în raport cu numele jurisdicției căreia dispozițiile relevante ale tratatului îi alocă aceste drepturi de impozitare.

E.2.3. Condițiile necesare care stau la baza obținerii și utilizării Raportului țară cu țară

5.56 Țările participante la Proiectul BEPS al OCDE/G20 sunt de acord cu următoarele condiții care stau la baza obținerii și utilizării Raportului țară cu țară.

Confidențialitatea

5.57 Jurisdicțiile trebuie să instituie și să aplice măsuri legale de protecție a confidențialității informațiilor raportate. Astfel de măsuri de protecție păstrează confidențialitatea Raportului țară cu țară într-o măsură cel puțin echivalentă cu măsurile de protecție care s-ar aplica în cazul în care astfel de informații au fost livrate țării în conformitate cu prevederile Convenției multilaterale privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală, ale unui acord privind schimbul de informații în domeniul fiscal (TIEA) sau ale unui tratat fiscal care respectă standardul de informații convenit la nivel internațional, la cerere, așa cum a fost revizuit de Forumul Global privind transparența și schimbul de informații pentru scopuri fiscale. Astfel de protecții includ limitarea utilizării informațiilor, reguli privind persoanele cărora le pot fi dezvăluite informațiile, ordine publică etc.

Coerența

5.58 Jurisdicțiile trebuie să depună toate eforturile pentru a adopta o cerință legală conform căreia entitățile-mamă finale ale grupurilor de întreprinderi multinaționale rezidente în jurisdicția lor să pregătească și să depună Raportul țară cu țară, cu excepția cazului în care sunt exceptate astfel cum se prevede la alineatul 5.52. Jurisdicțiile trebuie să utilizeze modelul standard prevăzut în Anexa III la Capitolul V din prezentele Linii directoare. În caz contrar, în această condiție, nicio jurisdicție nu va solicita ca Raportul

țară cu țară să conțină informații suplimentare care nu sunt cuprinse în Anexa III și nici nu va solicita raportarea informațiilor incluse în Anexa III.

Utilizare corespunzătoare

5.59 Jurisdicțiile trebuie să utilizeze în mod corespunzător informațiile din modelul raportării țară cu țară în conformitate cu alineatul 5.25. În special, jurisdicțiile se vor angaja să utilizeze Raportul țară cu țară pentru evaluarea riscului la nivel înalt al prețurilor de transfer. Jurisdicțiile pot utiliza, de asemenea, Raportul țară cu țară pentru a evalua alte riscuri asociate BEPS. Jurisdicțiile nu trebuie să propună ajustări ale veniturilor niciunui contribuabil pe baza unei formule de alocare a veniturilor pe baza datelor din Raportul țară cu țară. Acestea se vor angaja, de asemenea, că, în cazul în care astfel de ajustări pe baza datelor din Raportul țară cu țară sunt efectuate de administrația fiscală locală din jurisdicție, autoritatea competentă din jurisdicție va accepta cu promptitudine ajustarea în orice procedură relevantă a autorității competente. Acest lucru nu implică, totuși, că jurisdicțiile ar fi împiedicate să utilizeze datele din Raportul țară cu țară ca bază pentru a efectua investigații suplimentare cu privire la acordurile de stabilire a prețurilor de transfer ale întreprinderii multinaționale sau cu privire la alte aspecte fiscale în cursul unui control fiscal.[16]

E.2.4. Cadrul pentru mecanismele interguvernamentale pentru schimbul de Rapoarte țară cu țară și dispozitivul de implementare

E.2.4.1. Cadrul legal

5.60 Jurisdicțiile trebuie să solicite în timp util Raportul țară cu țară de la entitățile-mamă finale ale grupurilor de întreprinderi multinaționale rezidente în țara lor și menționate în secțiunea E.2.2 și să facă schimb automat de aceste informații cu jurisdicțiile în care operează grupul de întreprinderi multinaționale și care îndeplinesc condițiile enumerate în secțiunea E.2.3. În cazul în care o jurisdicție fiscală nu furnizează informații către o altă jurisdicție care îndeplinește condițiile enumerate în secțiunea E.2.3, deoarece (a) nu a solicitat raportarea pentru fiecare țară în parte de la entitatea-mamă finală a acestor grupuri de întreprinderi multinaționale, (b) niciun acord al autorității competente nu a fost convenit în timp util în temeiul acordurilor internaționale actuale ale jurisdicției pentru schimbul de Rapoarte țară cu țară sau (c) s-a stabilit că nu există un schimb de informații

[16] Accesul la o procedură amiabilă (MAP) va fi posibil atunci când schimbul interguvernamental al Rapoartelor țară cu țară se bazează pe convenții fiscale bilaterale. În cazurile în care acordurile internaționale pe care se fundamentează schimburile interguvernamentale ale Rapoartelor țară cu țară nu conțin dispoziții care să ofere acces la MAP, țările se angajează să introducă în acordul dintre autoritățile competente care va fi elaborat, un mecanism pentru procedurile autorităților competente pentru a discuta în scopul soluționării cazurilor de rezultate economice indezirabile, inclusiv în cazul în care apar astfel de cazuri pentru întreprinderile individuale.

în practică cu o jurisdicție după ce s-a convenit cu respectiva jurisdicție să facă acest lucru, atunci se acceptă un mecanism secundar, după caz, prin depunerea locală sau prin depunerea Rapoartelor țară cu țară de către un membru desemnat al grupului de întreprinderi multinaționale care acționează în locul entității-mamă finale și prin schimbul automat al acestor rapoarte de către țara sa de rezidență fiscală.

E.2.4.2. Dispozitivul de implementare

5.61 Prin urmare, țările care participă la Proiectul BEPS al OCDE/G20 au dezvoltat un dispozitiv de implementare pentru schimbul interguvernamental al Rapoartelor țară cu țară cuprinse în Anexa IV la Capitolul V din prezentul Ghid OCDE 2017.

Mai exact:

- A fost elaborat un model de legislație care impune entității-mamă finale a unui grup de întreprinderi multinaționale să depună Raportul țară cu țară în jurisdicția sa fiscală de reședință. Jurisdicțiile fiscale vor putea adapta acest model de legislație la propriile sisteme juridice, unde sunt necesare modificări ale legislației actuale. De asemenea, au fost dezvoltate elemente cheie ale mecanismelor secundare.
- Au fost elaborate dispozitive de implementare pentru schimbul automat al Rapoartelor țară cu țară în temeiul acordurilor internaționale, care încorporează condițiile prevăzute în secțiunea E.2.3. Aceste dispozitive includ acordurile între autoritățile competente (CAA) bazate pe acordurile internaționale existente (Convenția multilaterală privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală, tratatele fiscale bilaterale și TIEA) și inspirate de modelele existente dezvoltate de OCDE în colaborare cu țările din G20 pentru schimbul automat de informații privind conturile financiare.

5.62 Jurisdicțiile participante se străduiesc să implementeze în timp util legislația națională necesară. Acestea sunt, de asemenea, încurajate să extindă sfera de aplicare a acordurilor lor internaționale pentru schimbul de informații. Punerea în aplicare a dispozitivului va fi monitorizată în permanență. Rezultatele acestei monitorizări vor fi luate în considerare în revizuirea din 2020.

Capitolul IV

Considerente speciale cu privire la imobilizările necorporale

6.1 În conformitate cu articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE, în cazul în care condițiile stabilite sau impuse în utilizarea sau transferul de imobilizări necorporale între două întreprinderi asociate diferă de cele care ar fi realizate între societăți independente, atunci orice profituri care s-ar fi acumulat la una dintre întreprinderi, dar, din cauza acestor condiții, nu s-au acumulat, pot fi incluse în profiturile respectivei întreprinderi și impozitate în consecință.

6.2 Scopul acestui Capitol VI este de a oferi îndrumări special adaptate pentru a determina condițiile de valoare de piață în ceea ce privește tranzacțiile care implică utilizarea sau transferul de imobilizări necorporale. Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE se referă la condițiile tranzacțiilor dintre întreprinderile asociate, nu la atribuirea unor etichete specifice unor astfel de tranzacții. În consecință, considerentul cheie este dacă o tranzacție transmite valoare economică de la o întreprindere asociată la alta, dacă beneficiul provine din bunuri corporale, imobilizări necorporale, servicii sau alte elemente sau activități. Un element sau o activitate poate transmite valoare economică, în ciuda faptului că nu poate fi abordată în mod specific în Capitolul VI. În măsura în care un element sau o activitate transmite o valoare economică, trebuie să se ia în considerare, la determinarea prețurilor în condiții de valoare de piață, dacă acesta constituie sau nu o imobilizare necorporală în sensul alineatului 6.6.

6.3 Principiile enunțate în capitolele I - III din prezentul Ghid OCDE 2017 se aplică în egală măsură tranzacțiilor care implică imobilizări necorporale și acelor tranzacții care nu fac acest lucru. În conformitate cu aceste principii, ca și în cazul altor chestiuni legate de prețurile de transfer, analiza cazurilor care implică utilizarea sau transferul de imobilizări necorporale trebuie să înceapă cu o identificare clară a relațiilor comerciale sau financiare dintre întreprinderile asociate și a condițiilor și circumstanțelor relevante din punct de vedere economic aferente acestor relații, astfel încât tranzacția reală care implică utilizarea sau transferul de active necorporale să fie delimitată cu exactitate.

Analiza funcțională trebuie să identifice funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate[17] de fiecare membru relevant al grupului de întreprinderi multinaționale. În cazurile care implică utilizarea sau transferul de imobilizări necorporale, este deosebit de important ca analiza funcțională să se bazeze pe o înțelegere a activității globale a întreprinderii multinaționale și a modului în care imobilizările necorporale sunt utilizate de aceasta pentru a adăuga sau a crea valoare în întregul lanț de aprovizionare. Dacă este necesar, analiza trebuie să ia în considerare, în cadrul Secțiunii D.2 din Capitolul I, dacă părți independente ar fi încheiat acordul și, în caz afirmativ, ce condițiile ar fi fost convenite între părți.

6.4 Pentru a determina condițiile de valoare de piață în utilizarea sau transferul de imobilizări necorporale, este important să se efectueze o analiză funcțională și de comparabilitate în conformitate cu Secțiunea D.1 din Capitolul I, pe baza identificării imobilizărilor necorporale și a riscurilor asociate în angajamentele contractuale și apoi să se completeze analiza prin examinarea comportamentului real al părților pe baza funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate, inclusiv controlul funcțiilor importante și a riscurilor semnificative din punct de vedere economic. În consecință, următoarea secțiune, Secțiunea A, oferă îndrumări privind identificarea imobilizărilor necorporale. Secțiunea B examinează proprietatea legală și alte clauze contractuale, împreună cu îndrumări privind evaluarea comportamentului părților pe baza funcțiilor, activelor și riscurilor. Secțiunea C prezintă câteva scenarii tipice care implică imobilizări necorporale, iar secțiunea D oferă îndrumări privind determinarea condițiilor de valoare de piață, inclusiv aplicarea metodelor de stabilire a prețurilor și a tehnicilor de evaluare și oferă o abordare pentru determinarea condițiilor de valoare de piață pentru o anumită categorie de active necorporale a căror valoare este dificil de cuantificat. Exemple care ilustrează îndrumările sunt cuprinse în Anexa la acest capitol.

[17] Asumarea riscurilor se referă la rezultatul determinării acelei întreprinderi asociate care își asumă un risc specific în conformitate cu îndrumările prevăzute în secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I, luând în considerare controlarea riscului și capacitatea financiară de a-și asuma riscul. Asumarea contractuală a riscului se referă la alocarea riscului în contractele dintre părți.

A. Identificarea imobilizărilor necorporale

A.1. Generalități

6.5 Termenul „imobilizări necorporale” dacă este definit fie prea restrictiv, fie prea amplu poate ridica dificultăți în cadrul unei analize a prețurilor de transfer. Dacă se aplică o definiție prea restrictivă a termenului de „imobilizări necorporale”, atunci fie contribuabilii, fie autoritățile publice pot argumenta că anumite elemente nu se încadrează în definiție și, prin urmare, pot fi transferate sau utilizate fără o remunerație separată, chiar dacă o astfel de utilizare sau transfer ar da naștere unei remunerații în tranzacțiile dintre societăți independente. Dacă se aplică o definiție prea amplă, atunci fie contribuabilii, fie autoritățile publice pot argumenta că utilizarea sau transferul unui element în tranzacțiile dintre întreprinderi asociate trebuie să dea naștere unei remunerații în circumstanțele în care o astfel de remunerație nu ar fi furnizată în tranzacțiile dintre societăți independente.

6.6 Prin urmare, în prezentul Ghid, termenul „imobilizare necorporală” desemnează ceva care nu este un activ fizic sau un activ financiar,[18] care poate fi deținut sau controlat pentru a fi utilizat în activități comerciale și a cărui utilizare sau transfer ar fi remunerat dacă ar avea loc o tranzacție între părți independente în circumstanțe comparabile. În loc să se concentreze pe definiții contabile sau juridice, obiectivul unei analize a prețurilor de transfer într-un caz care implică imobilizări necorporale trebuie să fie determinarea condițiilor care ar fi convenite între părți independente într-o tranzacție comparabilă.

6.7 Imobilizările necorporale, cele important de luat în considerare în scopul stabilirii prețurilor de transfer, nu sunt întotdeauna recunoscute ca imobilizări necorporale în scopuri contabile. De exemplu, costurile asociate cu dezvoltarea imobilizărilor necorporale pe plan intern prin cheltuieli, cum ar fi cercetarea și dezvoltarea și publicitatea, sunt uneori mai degrabă trecute la cheltuieli decât capitalizate în scopuri contabile, iar imobilizările necorporale care rezultă din astfel de cheltuieli, prin urmare, nu sunt întotdeauna reflectate în bilanț. Astfel de imobilizări necorporale pot fi totuși utilizate pentru a genera o valoare economică importantă și poate fi necesar să fie luate în considerare în scopul stabilirii prețurilor de transfer. În plus, îmbunătățirea valorii care poate apărea din natura complementară a unei colecții de imobilizări necorporale atunci când sunt exploatate împreună nu este întotdeauna reflectată în bilanț. În consecință, dacă un element ar trebui

[18] Așa cum este utilizat în prezentul alineat, un activ financiar este orice activ care este numerar, un instrument de capitaluri proprii, un drept sau o obligație contractuală de a primi numerar sau un alt activ financiar sau de a schimba active sau datorii financiare sau un instrument derivat. Exemplele includ obligațiuni, depozite bancare, acțiuni și alte titluri de participare, contracte forward, contracte futures și contracte swap.

considerat intangibil în scopul stabilirii prețurilor de transfer în conformitate cu Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE poate fi informat prin caracterizarea sa în scopuri contabile, dar nu va fi determinat numai de o astfel de caracterizare. În plus, determinarea faptului că un element trebuie considerat ca fiind imobilizare necorporală în scopul stabilirii prețurilor de transfer nu determină sau rezultă din caracterizarea sa în scopuri fiscale generale, cum ar fi, de exemplu, o cheltuială sau un activ amortizabil.

6.8 Disponibilitatea și amploarea protecției legale, contractuale sau a altor forme de protecție pot influența valoarea unui element și veniturile care trebuie să fie atribuite acestuia. Cu toate acestea, existența unei astfel de protecții nu este o condiție necesară pentru ca un element să fie caracterizat drept necorporal în scopul stabilirii prețurilor de transfer. În mod similar, în timp ce unele imobilizări necorporale pot fi identificate separat și transferate în mod separat, alte imobilizări necorporale pot fi transferate numai în combinație cu alte active comerciale. Prin urmare, transferabilitatea separată nu este o condiție necesară pentru ca un element să fie caracterizat drept necorporal în scopul stabilirii prețurilor de transfer.

6.9 Este important să se facă distincția între imobilizările necorporale și condițiile de piață sau circumstanțele pieței locale. Caracteristicile unei piețe locale, cum ar fi nivelul venitului disponibil al gospodăriilor de pe acea piață sau dimensiunea sau competitivitatea relativă a pieței nu pot fi deținute sau controlate. Deși, în anumite circumstanțe, acestea pot afecta determinarea unui preț în condiții de valoare de piață pentru o anumită tranzacție și ar trebui luate în considerare într-o analiză de comparabilitate, acestea nu sunt imobilizări necorporale în sensul Capitolului VI. A se vedea Secțiunea D.6 din Capitolul I.

6.10 Identificarea unui element ca necorporal este separată și distinctă de procesul de determinare a prețului pentru utilizarea sau transferul elementului în baza faptelor și circumstanțelor unui anumit caz . În funcție de sectorul industrial și de alte fapte specifice unui anumit caz, exploatarea imobilizărilor necorporale poate reprezenta fie o mare parte, fie o mică parte din crearea de valoare a întreprinderii multinaționale. Trebuie subliniat faptul că nu toate imobilizările necorporale justifică remunerații separate de plata necesară pentru bunuri sau servicii în toate circumstanțele și nu toate imobilizările necorporale dau naștere unor venituri suplimentare în toate circumstanțele. De exemplu, luați în considerare o situație în care o întreprindere efectuează un serviciu utilizând un know-how care nu este unic, în care alți furnizori de servicii comparabili dispun de un know-how comparabil. În acest caz, chiar dacă know-how-ul constituie o imobilizare necorporală, se poate stabili în funcție de fapte și circumstanțe că know-how-ul nu justifică alocarea unui venit suplimentar către întreprindere, peste veniturile normale obținute de furnizori independenți comparabili de servicii similare care dispun de un know-how comparabil care nu este unic. A se vedea Secțiunea D.1.3 din Capitolul I. A se vedea, de asemenea, alineatul

6.17 pentru o definiție a imobilizărilor necorporale „unice”.

6.11 Se impune prudență pentru a determina dacă sau când există o imobilizare necorporală și dacă o imobilizare necorporală a fost utilizată sau transferată. De exemplu, nu toate cheltuielile de cercetare și dezvoltare produc sau îmbunătățesc o imobilizare necorporală și nu toate activitățile de marketing au ca rezultat crearea sau îmbunătățirea unei imobilizări necorporale.

6.12 În cazul unei analize a prețurilor de transfer care implică imobilizări necorporale, este important să se identifice imobilizările necorporale relevante cu precizie. Analiza funcțională trebuie să identifice imobilizările necorporale relevante în cauză, modul în care acestea contribuie la crearea de valoare în tranzacțiile din cadrul analiza, funcțiile importante pe care le îndeplinesc și riscurile specifice asumate în legătură cu dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale și modul în care acestea interacționează cu alte imobilizări necorporale, cu bunurile materiale și cu activitățile comerciale pentru a crea valoare. Deși poate fi adecvată agregarea imobilizărilor necorporale în scopul determinării condițiilor de valoare de piață pentru utilizarea sau transferul imobilizărilor necorporale în anumite cazuri, nu este suficient să se sugereze că imobilizările necorporale specificate în mod vag sau nediferențiate au un efect asupra prețurilor de valoare de piață sau a altor condiții. O analiză funcțională aprofundată, inclusiv o analiză a importanței imobilizărilor necorporale relevante identificate în activitatea globală a întreprinderii multinaționale, trebuie să sprijine determinarea condițiilor de valoare de piață.

A.2. Relevanța acestui capitol în alte scopuri fiscale

6.13 Îndrumările conținute în acest capitol sunt destinate să abordeze exclusiv aspectele legate de prețurile de transfer. Ele nu sunt destinate să aibă relevanță în alte scopuri fiscale. De exemplu, Comentariul privind articolul 12 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE conține o discuție detaliată a definiției redevențelor în temeiul articolului respectiv (alineatele 8-19). Definiția de la Articolul 12 a „redevențelor” nu are scopul de a oferi îndrumări cu privire la faptul dacă și, în caz afirmativ, la ce preț ar fi remunerată utilizarea sau transferul de imobilizări necorporale între părți independente. Prin urmare, nu este relevant în scopul stabilirii prețurilor de transfer. În plus, modul în care o tranzacție este caracterizată în scopul stabilirii prețurilor de transfer nu are nicio relevanță pentru întrebarea dacă o anumită plată constituie o redevență sau poate fi supusă impozitului reținut la sursă în temeiul Articolului 12. Conceptul de imobilizări necorporale în scopul stabilirii prețurilor de transfer și definiția redevențelor în sensul Articolului 12 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE sunt două noțiuni diferite care nu trebuie aliniate. Se poate întâmpla ca o plată efectuată între

întreprinderi asociate să nu fie considerată redevență în sensul Articolului 12 și, cu toate acestea, să fie tratată în scopul stabilirii prețurilor de transfer ca o plată căreia i se pot aplica principiile prezentului capitol. Exemplele ar putea include anumite plăți legate de fondul comercial sau de valoarea de exploatare. De asemenea, se poate întâmpla ca o plată tratată în mod corespunzător ca redevență în temeiul Articolului 12 dintr-un tratat relevant să nu poată fi efectuată ca remunerație pentru imobilizări necorporale în sensul prezentului capitol. Exemplele ar putea include anumite plăți pentru servicii tehnice. În mod similar, îndrumările din acest capitol nu sunt destinate să aibă relevanță în scopuri vamale.

6.14 Îndrumările din acest capitol nu sunt, de asemenea, relevante pentru recunoașterea veniturilor, capitalizarea costurilor de dezvoltare necorporale, amortizare sau aspecte similare. Astfel, de exemplu, o țară poate alege să nu impoziteze transferul anumitor tipuri de active necorporale în conformitate cu circumstanțele. În mod similar, o țară nu poate permite amortizarea costului anumitor elemente achiziționate care ar fi considerate necorporale în conformitate cu definițiile din acest capitol și al căror transfer poate fi supus impozitării la momentul transferului în țara cedentului. Este recunoscut faptul că neconcordanțele dintre legile fiecărei țări cu privire la astfel de aspecte pot duce uneori fie la dubla impozitare, fie la dubla neimpozitare.

A.3. Categorii de imobilizări necorporale

6.15 În discuțiile privind aspectele legate de prețurile de transfer ale imobilizărilor necorporale, uneori sunt descrise diferite categorii de imobilizări necorporale și se aplică etichete. Se fac uneori distincții între imobilizările necorporale comerciale și imobilizările necorporale aferente activității de marketing, între imobilizările necorporale de natură nefinanciară și imobilizările necorporale de natură financiară, între imobilizările necorporale curente și cele necurente și între alte clase și categorii de imobilizări necorporale. Abordarea prezentată în acest capitol privind determinarea prețurilor în condiții de valoare de piață în cazurile care implică imobilizări necorporale nu activează aceste clasificări. În consecință, în prezentul Ghid OCDE 2017 nu se face nicio încercare de a delimita cu precizie diferite clase sau categorii de imobilizări necorporale sau de a impune rezultate care se referă la astfel de categorii.

6.16 Cu toate acestea, anumite categorii de imobilizări necorporale sunt menționate în mod obișnuit în discuțiile privind aspectele legate de prețurile de transfer. Pentru a facilita discuțiile, definițiile a doi termeni utilizați în mod obișnuit, „active necorporale aferente activității de marketing” și „imobilizări necorporale comerciale” sunt conținute în Glosar și menționate periodic în discuția din acest Ghid. Trebuie subliniat faptul că referințele generice la imobilizările necorporale aferente activității de marketing sau

comerciale nu scutesc contribuabilii sau administrațiile fiscale de obligația, în cadrul unei analize a prețurilor de transfer, de a identifica activele necorporale relevante cu precizie și nici utilizarea acestor termeni nu sugerează că ar trebui aplicată o abordare diferită în determinarea condițiilor de valoare de piață pentru tranzacțiile care implică fie imobilizări necorporale aferente activității de marketing, fie imobilizări necorporale comerciale.

6.17 În anumite cazuri, prezentul Ghid OCDE 2017 se referă la imobilizări necorporale „unice și de valoare". „Imobilizările necorporale unice și de valoare" sunt acele imobilizări necorporale (i) care nu sunt comparabile cu imobilizările necorporale utilizate de sau disponibile părților în tranzacții potențial comparabile și (ii) a căror utilizare în operațiuni comerciale (de exemplu, producție, prestare de servicii, marketing, vânzări sau administrare) este de așteptat să genereze beneficii economice viitoare mai mari decât ar fi de așteptat în absența imobilizărilor necorporale.

A.4. Exemple ilustrative

6.18 Această secțiune oferă exemple ilustrative ale elementelor adesea luate în calcul în analizele prețurilor de transfer care implică imobilizări necorporale. Exemplele au scopul de a clarifica prevederile Secțiunii A.1., dar această listă nu trebuie utilizată ca substitut pentru o analiză detaliată. Exemplele nu sunt menite a fi cuprinzătoare nici să ofere o listă completă a elementelor care pot sau nu pot să constituie imobilizări necorporale. Numeroase elemente care nu sunt incluse în această listă de exemple pot fi necorporale în scopul stabilirii prețurilor de transfer. Exemplele din această secțiune trebuie adaptate la mediul juridic și de reglementare specific care predomină în fiecare țară. În plus, exemplele din această secțiune ar trebui luate în considerare și evaluate în contextul analizei de comparabilitate (inclusiv analiza funcțională) a tranzacției controlate, cu scopul de a înțelege mai bine modul în care anumite imobilizări necorporale și elemente care nu sunt tratate ca imobilizări necorporale contribuie la crearea de valoare în contextul activității globale a întreprinderii multinaționale. Trebuie subliniat faptul că o trimitere generică la un element inclus în lista ilustrațiilor nu scutește contribuabilii sau administrațiile fiscale de obligația lor într-o analiză a prețurilor de transfer de a identifica imobilizările necorporale relevante cu specificitate pe baza îndrumărilor din secțiunea A.1.

A.4.1. Brevete

6.19 Un brevet este un instrument juridic care acordă un drept exclusiv proprietarului său de a utiliza o anumită invenție pentru o perioadă limitată de timp într-o anumită zonă geografică. Un brevet se poate referi la un obiect fizic sau la un proces. Invențiile brevetabile sunt adesea dezvoltate prin activități de cercetare și dezvoltare riscante și costisitoare. Cu toate

acestea, în anumite circumstanțe, cheltuielile limitate de cercetare și dezvoltare pot duce la invenții brevetabile foarte valoroase. Dezvoltatorul unui brevet poate încerca să-și recupereze costurile de dezvoltare (și să obțină un profit) prin vânzarea produselor care fac obiectul brevetului, prin acordarea de licențe altor persoane pentru a utiliza invenția brevetată sau printr-o vânzare directă a brevetului. Exclusivitatea acordată de un brevet poate, în anumite circumstanțe, să permită titularului brevetului să obțină venituri suplimentare din utilizarea invenției sale. În alte cazuri, o invenție brevetată poate oferi proprietarului avantaje de cost care nu sunt disponibile concurenților. În alte situații, este posibil ca brevetele să nu ofere un avantaj comercial semnificativ. Brevetele sunt imobilizări necorporale în sensul secțiunii A.1.

A.4.2. Know-how și secrete comerciale

6.20 Know-how-ul și secretele comerciale sunt informații sau cunoștințe brevetate care ajută sau îmbunătățesc o activitate comercială, dar care nu sunt protejate în modul în care este protejat un brevet sau o marcă comercială. Know-how-ul și secretele comerciale constau, în general, din informații nedivulgate de natură industrială, comercială sau științifică care rezultă din experiența anterioară, care au o aplicație practică în funcționarea unei întreprinderi. Know-how-ul și secretele comerciale se pot referi la producție, marketing, cercetare și dezvoltare sau orice altă activitate comercială. Valoarea know-how-ului și a secretelor comerciale depinde adesea de capacitatea întreprinderii de a păstra confidențialitatea know-how-ului sau a secretului comercial. În anumite industrii, divulgarea informațiilor necesare pentru obținerea protecției prin brevet ar putea ajuta concurenții să dezvolte soluții alternative. În consecință, o întreprindere poate, din motive comerciale solide, să aleagă să nu înregistreze know-how brevetabil, care poate contribui totuși în mod substanțial la succesul întreprinderii. Natura confidențială a know-how-ului și a secretelor comerciale poate fi protejată într-o anumită măsură prin (i) concurență neloială sau legi similare, (ii) contracte de muncă și (iii) bariere economice și tehnologice în calea concurenței. Know-how-ul și secretele comerciale sunt imobilizări necorporale în sensul secțiunii A.1.

A.4.3. Mărci înregistrate, denumiri comerciale și mărci

6.21 O marcă înregistrată este un nume, simbol, logo sau imagine unică pe care proprietarul o utilizează pentru a-și distinge produsele și serviciile de cele ale altor entități. Drepturile de proprietate asupra mărcilor înregistrate sunt adesea confirmate printr-un sistem de înregistrare. Proprietarul unei mărci înregistrate poate exclude alte persoane de la utilizarea mărcii înregistrate într-un mod care să creeze confuzie pe piață. Înregistrarea unei mărci comerciale poate continua pe o perioadă nedeterminată dacă aceasta este utilizată în mod continuu și înregistrarea este reînnoită în mod corespunzător. Mărcile înregistrate pot fi stabilite pentru bunuri sau servicii

și se pot aplica unui singur produs sau serviciu sau unei linii de produse sau servicii. Mărcile comerciale sunt probabil cele mai cunoscute la nivelul pieței de consum, dar este probabil să fie întâlnite la toate nivelurile pieței. Mărcile comerciale sunt imobilizări necorporale în sensul secțiunii A.1.

6.22 O denumire comercială (adesea, dar nu întotdeauna, denumirea unei întreprinderi) poate avea aceeași forță de penetrare a pieței ca o marcă înregistrată și poate fi într-adevăr înregistrată într-o formă specifică ca marcă comercială. Denumirile comerciale ale anumitor întreprinderi multinaționale pot fi recunoscute cu ușurință și pot fi utilizate în comercializarea unei multitudini de bunuri și servicii. Denumirile comerciale sunt imobilizări necorporale în sensul secțiunii A.1.

6.23 Termenul „marcă (brand)" este uneori utilizat interschimbabil cu termenii „marcă comercială" și „denumire comercială". În alte contexte, marca/brandul este considerată o marcă înregistrată sau o denumire comercială învestită cu semnificație socială și comercială. O marcă/un brand poate, de fapt, să reprezinte o combinație de imobilizări necorporale și/sau alte elemente, inclusiv, printre altele, mărci înregistrate, denumiri comerciale, relații cu clienții, caracteristici reputaționale și fond comercial. Uneori poate fi dificil sau imposibil să se separe sau să se transfere separat diferitele elemente care contribuie la valoarea mărcii. O marcă poate consta dintr-o singură imobilizare necorporală sau dintr-o colecție de imobilizări necorporale, în sensul secțiunii A.1.

A.4.4. Drepturi conferite de contracte și licențe guvernamentale

6.24 Licențele și concesiunile guvernamentale pot fi importante pentru o anumită activitate și pot acoperi o gamă largă de relații comerciale. Acestea pot include, printre altele, obținerea unei autorizații guvernamentale pentru dreptul de exploatare a resurselor naturale specifice sau a bunurilor publice (de exemplu, o autorizație pentru lățimea de bandă din spectrul radio) sau pentru a desfășura o activitate comercială specifică. Autorizațiile și concesiunile guvernamentale sunt imobilizări necorporale în sensul secțiunii A.1. Cu toate acestea, autorizațiile și concesiunile guvernamentale trebuie să se distingă de obligațiile de înregistrare a societăților comerciale, care sunt condiții prealabile pentru desfășurarea activității într-o anumită jurisdicție. Astfel de obligații nu sunt imobilizări necorporale în sensul secțiunii A.1.

6.25 Drepturile în temeiul contractelor pot fi, de asemenea, importante pentru o anumită activitate și pot acoperi o gamă largă de relații de afaceri. Acestea pot include, printre altele, contracte cu furnizorii și clienții cheie, precum și acorduri de punere la dispoziție a serviciilor unuia sau mai multor angajați. Drepturile în temeiul contractelor sunt imobilizări necorporale în sensul secțiunii A.1.

A.4.5. Licențe și alte drepturi limitate asupra imobilizărilor necorporale

6.26 Drepturile limitate asupra imobilizărilor necorporale sunt transferate în mod obișnuit prin intermediul unei autorizații sau al unui alt angajament contractual similar, fie scris, verbal sau implicit. Astfel de drepturi licențiate pot fi limitate în ceea ce privește domeniul de utilizare, termenul de utilizare, teritoriul sau în alte moduri. Astfel de drepturi limitate asupra imobilizărilor necorporale sunt ele însele necorporale în sensul secțiunii A.1.

A.4.6. Valoarea fondului comercial și valoarea de exploatare

6.27 În funcție de context, termenul de „fond comercial" poate fi folosit pentru a se referi la o serie de concepte diferite. În unele contexte contabile și de evaluare a activității, fondul comercial reflectă diferența dintre valoarea agregată a unei activități de exploatare și suma valorilor tuturor imobilizărilor corporale și necorporale identificabile separat. Alternativ, fondul comercial este uneori descris ca o reprezentare a beneficiilor economice viitoare asociate activelor comerciale care nu sunt identificate individual și recunoscute separat. În alte contexte, fondul comercial se referă la unele tranzacții viitoare așteptate de la clienții existenți. Termenul de „valoare de exploatare" se referă uneori la valoarea în ansamblu a activelor unei activități de exploatare peste suma valorilor separate ale activelor individuale. În general, este recunoscut faptul că fondul comercial și valoarea de exploatare nu pot fi separate sau transferate separat de alte active comerciale. A se vedea alineatele 9.68 - 9.70 pentru o discuție a noțiunii conexe de transfer al tuturor elementelor unei activități în legătură cu restructurarea întreprinderii.

6.28 În sensul prezentului capitol, nu este necesar să se stabilească o definiție precisă a fondului comercial sau a valorii de exploatare în scopul stabilirii prețurilor de transfer sau să se definească momentul în care fondul comercial sau valoarea de exploatare pot sau nu pot să constituie o imobilizare necorporală. Cu toate acestea, este important să recunoaștem că o parte importantă și semnificativă din punct de vedere financiar a remunerației plătite între întreprinderi independente atunci când sunt transferate unele sau toate activele unei activități de exploatare poate reprezenta o remunerație pentru un element menționat într-una sau alta dintre descrierile alternative ale fondului comercial sau ale valorii de exploatare. Atunci când au loc tranzacții similare între întreprinderi asociate, o astfel de valoare trebuie luată în considerare la stabilirea unui preț în condiții de valoare de piață pentru tranzacție. Atunci când valoarea reputațională menționată uneori de termenul „fond comercial" este transferată sau partajată cu o întreprindere asociată în legătură cu transferul sau licența unei mărci comerciale sau a unei alte imobilizări necorporale,

această valoare reputațională ar trebui luată în considerare la stabilirea remunerației adecvate. În cazul în care caracteristicile unei întreprinderi, cum ar fi reputația de a fabrica produse de înaltă calitate sau de a furniza servicii de înaltă calitate, permit acelei întreprinderi să perceapă prețuri mai mari pentru bunuri sau servicii decât o entitate lipsită de o astfel de reputație, iar astfel de caracteristici ar putea fi caracterizate ca fond comercial sau valoare de exploatare în conformitate cu una sau altă definiție a acestor termeni, astfel de caracteristici ar trebui luate în considerare la stabilirea prețurilor în condiții de valoare de piață pentru vânzările de bunuri sau furnizarea de servicii între întreprinderile asociate, indiferent dacă acestea sunt sau nu caracterizate ca fond comercial. Cu alte cuvinte, calificarea unei contribuții de valoare de la o parte la alta ca fond comercial sau valoare de exploatare nu face ca o astfel de contribuție să nu fie remunerabilă. A se vedea alineatul 6.

6.29 Cerința ca fondul comercial și valoarea de exploatare să fie luate în considerare în tranzacțiile de stabilire a prețurilor nu implică în niciun fel faptul că măsurile reziduale ale fondului comercial derivate pentru anumite scopuri contabile sau de evaluare a activității sunt în mod necesar măsuri adecvate ale prețului care ar fi plătit pentru activitatea transferată sau drepturile de licență, împreună cu fondul comercial asociat și valoarea de exploatare, de către părți independente. Măsurile contabile și de evaluare a activității fondului comercial și a valorii de exploatare nu corespund, ca regulă generală, prețului de valoare de piață al fondului comercial transferat sau valorii de exploatare într-o analiză a prețurilor de transfer. Cu toate acestea, în funcție de fapte și circumstanțe, evaluările contabile și informațiile care susțin astfel de evaluări pot oferi un punct de plecare util în efectuarea unei analize a prețurilor de transfer. Absența unei definiții precise unice a fondului comercial face esențială pentru contribuabili și administrațiile fiscale descrierea imobilizărilor necorporale relevante în mod specific în legătură cu o analiză a prețurilor de transfer și analizarea măsurii în care întreprinderile independente ar oferi remunerații pentru astfel de imobilizări necorporale în circumstanțe comparabile.

A.4.7. Sinergii de grup

6.30 În unele circumstanțe, sinergiile de grup contribuie la nivelul veniturilor obținute de un grup de întreprinderi multinaționale. Astfel de sinergii de grup pot lua multiple forme diferite, inclusiv gestionarea simplificată, eliminarea duplicării costisitoare a efortului, sistemele integrate, puterea de cumpărare sau de împrumut etc. Astfel de caracteristici pot avea un efect asupra determinării condițiilor de valoare de piață în tranzacțiile controlate și trebuie abordate în scopul stabilirii prețurilor de transfer ca factori de comparabilitate. Deoarece nu sunt deținute sau controlate de o întreprindere, acestea nu sunt imobilizări necorporale în sensul secțiunii A.1. Consultați Secțiunea D.8 din Capitolul I pentru o discuție despre tratamentul prețurilor de transfer al sinergiilor de grup.

A.4.8. Caracteristici specifice unei anumite piețe

6.31 Caracteristicile specifice ale unei anumite piețe pot afecta condițiile de valoare de piață ale tranzacțiilor de pe piața respectivă. De exemplu, puterea mare de cumpărare a gospodăriilor dintr-o anumită piață poate afecta prețurile plătite pentru anumite bunuri de consum de lux. În mod similar, costurile reduse ale forței de muncă, apropierea de piețe, condițiile meteorologice favorabile și altele asemenea pot afecta prețurile plătite pentru anumite bunuri și servicii pe o anumită piață. Cu toate acestea, astfel de caracteristici specifice unei anumite piețe nu pot fi deținute sau controlate și, prin urmare, nu sunt imobilizări necorporale în sensul Secțiunii A.1. și trebuie să fie luate în considerare într-o analiză a prețurilor de transfer prin analiza de comparabilitate necesară. A se vedea Secțiunea D.6 din Capitolul I pentru îndrumări privind tratamentul prețurilor de transfer al caracteristicilor specifice unei anumite piețe.

B. Dreptul de proprietate asupra imobilizărilor necorporale și a tranzacțiilor care implică dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale

6.32 În cazurile de prețuri de transfer care implică imobilizări necorporale, determinarea entității sau entităților din cadrul unui grup de întreprinderi multinaționale care sunt în cele din urmă îndreptățite să participe la profiturile obținute de grup din exploatarea imobilizărilor necorporale este crucială.[19]

[19] Conform utilizării din prezentul Ghid, exploatarea unei imobilizări necorporale include atât transferul imobilizării necorporale sau al drepturilor asupra imobilizării necorporale, cât și utilizarea imobilizării necorporale în operațiuni comerciale.

O problemă conexă este care entitate sau entități din cadrul grupului trebuie să suporte în cele din urmă costurile, investițiile și alte sarcini asociate cu dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale. Deși proprietarul legal al unei imobilizări necorporale poate primi încasările din exploatarea imobilizării necorporale, este posibil ca alți membri ai grupului de întreprinderi multinaționale al proprietarului legal să fi îndeplinit funcții, să fi utilizat active[20] sau să își fi asumat riscuri care se preconizează că vor contribui la valoarea imobilizării necorporale. Membrii grupului de întreprinderi multinaționale care îndeplinesc astfel de funcții, care utilizează astfel de active și care își asumă astfel de riscuri trebuie să fie remunerați pentru contribuțiile lor în conformitate cu Principiul valorii de piață . Prezenta secțiune B confirmă faptul că alocarea finală a veniturilor obținute de grupul de întreprinderi multinaționale din exploatarea imobilizărilor necorporale și alocarea finală a costurilor și a altor sarcini legate de imobilizările necorporale între membrii grupului de întreprinderi multinaționale se realizează prin remunerarea membrilor grupului de întreprinderi multinaționale pentru funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate în dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale în conformitate cu principiile descrise în Capitolele I - III.

6.33 Aplicarea prevederilor Capitolelor I - III pentru a aborda aceste întrebări poate fi extrem de dificilă din mai multe motive. În funcție de datele din fiecare caz care implică imobilizări necorporale, următorii factori, printre altele, pot crea probleme:

i) Lipsa de comparabilitate între tranzacțiile legate de imobilizări necorporale efectuate între întreprinderi asociate și acele tranzacții care pot fi identificate între întreprinderi independente;

ii) Lipsa de comparabilitate între imobilizările necorporale în cauză;

iii) Proprietatea și/sau utilizarea diferitelor imobilizări necorporale de către diferite întreprinderi asociate din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale;

iv) Dificultatea de a izola impactul unei anumite imobilizări necorporale asupra veniturilor grupului de întreprinderi multinaționale;

[20] Conform utilizării din prezenta secțiune B, utilizarea activelor include contribuția finanțării și/sau a capitalului la dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea imobilizărilor necorporale. A se vedea alineatul 6.59.

v) Faptul că diverşi membri ai unui grup de întreprinderi multinaționale pot desfăşura activități legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea unei imobilizări necorporale, adesea într-un mod și cu un nivel de integrare care nu se observă între societăți independente;

vi) Faptul că contribuțiile diferiților membri ai grupului de întreprinderi multinaționale la valoarea necorporală pot avea loc în ani diferiți de anii în care sunt realizate randamentele asociate și

vii) Faptul că structurile contribuabililor se pot baza pe termenii contractuali dintre întreprinderile asociate care separă proprietatea, asumarea riscului și/sau finanțarea investițiilor în imobilizări necorporale de îndeplinirea funcțiilor importante, controlul asupra riscului și deciziile legate de investiții în moduri care nu sunt respectate în tranzacțiile dintre societăți independente și care pot contribui la erodarea bazei de impozitare și la transferul profiturilor.

Fără a aduce atingere acestor potențiale provocări, aplicarea Principiului valorii de piață și a dispozițiilor din Capitolele I - III într-un cadru stabilit poate, în majoritatea cazurilor, să conducă la o alocare adecvată a randamentelor obținute de grupul de întreprinderi multinaționale din exploatarea imobilizărilor necorporale.

6.34 Analiza tranzacțiilor care implică imobilizări necorporale între întreprinderi asociate necesită parcurgerea următoarelor etape, în concordanță cu îndrumările pentru identificarea relațiilor comerciale sau financiare prevăzute în Secțiunea D.1 din Capitolul I:

i) Se vor identifica imobilizările necorporale utilizate sau transferate în cadrul tranzacției cu specificitatea și riscurile specifice, semnificative din punct de vedere economic, asociate cu dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale;

ii) Se vor identifica angajamentele contractuale complete, cu accent special pe determinarea dreptului legal de proprietate asupra imobilizărilor necorporale pe baza termenilor și condițiilor acordurilor juridice, inclusiv înregistrările relevante, acordurile de licență, alte contracte relevante și alte indicii ale dreptului legal de proprietate, precum și drepturile și obligațiile contractuale, inclusiv asumarea contractuală a riscurilor în relațiile dintre întreprinderile asociate;

iii) Se vor identifica părțile care îndeplinesc funcții (inclusiv, în special, funcțiile importante descrise la alineatul 6.56), utilizarea activelor și gestionarea riscurilor legate de dezvoltarea, consolidarea, menținerea, protejarea și exploatarea imobilizărilor necorporale prin intermediul analizei funcționale și, în special, care părți controlează orice funcții externalizate și se vor controla riscurile specifice, semnificative din punct de vedere economic;

iv) Se va confirma consecvența dintre termenii angajamentelor contractuale relevante și comportamentul părților și se va stabili dacă partea care își asumă riscuri semnificative din punct de vedere economic în conformitate cu etapa 4 (i) de la alineatul 1.60 controlează riscurile și are capacitatea financiară de a-și asuma riscurile legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale;

v) Se vor delimita tranzacțiile controlate efective legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale în lumina dreptului legal de proprietate asupra imobilizărilor necorporale, a celorlalte relații contractuale relevante în temeiul înregistrărilor și contractelor relevante și a comportamentului părților, inclusiv a contribuțiilor relevante ale acestora la funcții, active și riscuri, ținând seama de cadrul de analiză și alocare a riscurilor în conformitate cu Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I;

vi) Acolo unde este posibil, se vor determina prețurile în condiții de valoare de piață pentru aceste tranzacții în concordanță cu contribuțiile fiecărei părți la funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate, cu excepția cazului în care se aplică îndrumările din Secțiunea D.2 din Capitolul I.

B.1. Dreptul de proprietate asupra imobilizărilor necorporale și clauze contractuale referitoare la imobilizările necorporale

6.35 Drepturile legale și angajamentele contractuale constituie punctul de plecare în orice analiză a prețurilor de transfer din tranzacțiile care implică imobilizări necorporale. Termenii unei tranzacții pot fi regăsiți în contracte scrise, înregistrări publice, cum ar fi înregistrări de brevete sau mărci comerciale sau în corespondență și/sau alte comunicări între părți. Contractele pot descrie rolurile, responsabilitățile și drepturile întreprinderilor asociate în ceea ce privește imobilizările necorporale. Acestea pot descrie entitatea sau entitățile care oferă finanțare, desfășoară activități de cercetare și dezvoltare, mențin și protejează imobilizările

necorporale și îndeplinesc funcțiile necesare pentru exploatarea imobilizărilor necorporale, cum ar fi producția, comercializarea și distribuția. Acestea pot descrie modul în care trebuie alocate încasările și cheltuielile întreprinderii multinaționale asociate cu imobilizările necorporale și pot specifica forma și valoarea plății către toți membrii grupului pentru contribuțiile lor. Prețurile și alte condiții cuprinse în astfel de contracte pot să fie sau nu în concordanță cu Principiul valorii de piață .

6.36 În cazul în care nu există clauze scrise sau în cazul în care faptele cazului, inclusiv comportamentul părților, diferă de clauzele scrise ale oricărui acord încheiat între acestea sau completează aceste clauze scrise, tranzacția reală, inclusiv comportamentul părților, trebuie dedus(ă) din fapte, așa cum au fost ele stabilite, (a se vedea Secțiunea D.1.1 din Capitolul I). Prin urmare, o bună practică pentru întreprinderile asociate este să își documenteze în scris deciziile și intențiile cu privire la alocarea drepturilor semnificative asupra imobilizărilor necorporale. Documentarea unor astfel de decizii și intenții, inclusiv acorduri scrise, ar trebui în general, să fie în vigoare la momentul sau înainte de momentul în care întreprinderile asociate încheie tranzacții care duc la dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea imobilizărilor necorporale.

6.37 Dreptul de a utiliza anumite tipuri de imobilizări necorporale poate fi protejat în conformitate cu legile specifice privind proprietatea intelectuală și sistemele de înregistrare. Brevetele, mărcile comerciale și drepturile de autor sunt exemple de astfel de imobilizări necorporale. În general, proprietarul legal înregistrat al acestor imobilizări necorporale are dreptul legal și comercial exclusiv de a utiliza imobilizarea necorporală, precum și dreptul de a împiedica alte persoane să utilizeze sau să încalce în alt mod imobilizarea necorporală. Aceste drepturi pot fi acordate pentru o anumită zonă geografică și/sau pentru o anumită perioadă de timp.

6.38 Există, de asemenea, active necorporale care nu pot fi protejate în cadrul sistemelor specifice de înregistrare a proprietății intelectuale, dar care sunt protejate împotriva însușirii sau imitării neautorizate în temeiul legislației privind concurența neloială sau al altor legi aplicabile sau prin contract. Aspectul comercial, secretele comerciale și know-how-ul pot intra în această categorie de active necorporale.

6.39 Amploarea și natura protecției disponibile în conformitate cu legislația aplicabilă pot varia de la o țară la alta, la fel ca și condițiile în care se oferă o astfel de protecție. Astfel de diferențe pot apărea fie ca urmare a diferențelor în ceea ce privește dreptul material al proprietății intelectuale între țări, fie ca urmare a diferențelor practice în ceea ce privește aplicarea la nivel local a acestor legi. De exemplu, disponibilitatea protecției juridice pentru unele active necorporale poate fi supusă unor condiții precum utilizarea comercială continuă a activelor necorporale sau reînnoirea în timp util a înregistrărilor. Acest lucru înseamnă că, în anumite circumstanțe sau jurisdicții, gradul de protecție pentru o imobilizare necorporală poate fi

extrem de limitat, fie din punct de vedere legal, fie în practică.

6.40 Proprietarul legal este considerat proprietarul imobilizării necorporale în scopul stabilirii prețurilor de transfer. În cazul în care nu este identificat niciun proprietar legal al imobilizării necorporale în temeiul legislației aplicabile sau al contractelor de reglementare, atunci membrul grupului de întreprinderi multinaționale care, pe baza faptelor și circumstanțelor, controlează deciziile privind exploatarea imobilizării necorporale și are capacitatea practică de a restricționa utilizarea imobilizării necorporale de către alte persoane va fi considerat proprietarul legal al imobilizării necorporale în scopul stabilirii prețurilor de transfer.

6.41 La identificarea proprietarului legal al imobilizărilor necorporale, o imobilizare necorporală și orice licență referitoare la acea imobilizare necorporală sunt considerate a fi imobilizări necorporale diferite în scopul stabilirii prețurilor de transfer, fiecare având un proprietar diferit. A se vedea alineatul 6. De exemplu, societatea A, proprietarul legal al unei mărci comerciale, poate furniza o licență exclusivă societății B pentru fabricarea, comercializarea și distribuția de bunuri care utilizează marca comercială. O imobilizare necorporală, marca comercială, este deținută în mod legal de societatea A. O altă imobilizare necorporală, licența de utilizare a mărcii comerciale în legătură cu fabricarea, comercializarea și distribuția produselor cu marcă comercială, este deținută în mod legal de Compania B. În funcție de fapte și circumstanțe, activitățile de marketing întreprinse de societatea B în temeiul licenței sale pot afecta valoarea imobilizării necorporale subiacente deținute legal de societatea A, valoarea licenței societății B sau ambele.

6.42 În timp ce determinarea proprietății legale și a angajamentelor contractuale reprezintă un prim pas important în analiză, aceste determinări sunt separate și distincte de chestiunea remunerației în conformitate cu Principiul valorii de piață. În scopul stabilirii prețurilor de transfer, proprietatea legală asupra imobilizărilor necorporale, în sine, nu conferă niciun drept în cele din urmă de a reține veniturile obținute de grupul de întreprinderi multinaționale din exploatarea imobilizărilor necorporale, chiar dacă aceste venituri pot reveni inițial proprietarului legal ca urmare a dreptului său legal sau contractual de a exploata imobilizarea necorporală. Rentabilitatea reținută în cele din urmă de către proprietarul legal sau atribuită acestuia depinde de funcțiile pe care le îndeplinește, de activele pe care le utilizează și de riscurile pe care și le asumă, precum și de contribuțiile aduse de alți membri ai grupului de întreprinderi multinaționale prin funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate. De exemplu, în cazul unei imobilizări necorporale dezvoltate intern, în cazul în care proprietarul legal nu îndeplinește funcții relevante, nu utilizează active relevante și nu își asumă riscuri relevante, ci acționează exclusiv ca o entitate deținătoare de titlu, proprietarul legal nu va avea în cele din urmă dreptul la nicio parte din rentabilitatea obținută de grupul de întreprinderi

multinaționale din exploatarea imobilizării necorporale, alta decât remunerația în condiții de valoare de piață , dacă există, pentru deținerea titlului.

6.43 Proprietatea legală și relațiile contractuale servesc pur și simplu ca puncte de referință pentru identificarea și analizarea tranzacțiilor controlate referitoare la imobilizări necorporale și pentru determinarea remunerației corespunzătoare membrilor unui grup controlat în ceea ce privește aceste tranzacții. Identificarea proprietății legale, combinată cu identificarea și compensarea funcțiilor relevante îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de toți membrii contribuabili, oferă cadrul analitic pentru identificarea prețurilor de piață și a altor condiții pentru tranzacțiile care implică active necorporale. Ca și în cazul oricărui alt tip de tranzacție, analiza trebuie să ia în considerare toate faptele și circumstanțele relevante prezente într-un anumit caz, iar determinările prețurilor trebuie să reflecte alternativele realiste ale membrilor relevanți ai grupului. Principiile acestui alineat sunt ilustrate prin exemplele 1-6 din Anexa la Capitolul VI.

6.44 Deoarece rezultatele reale și modul în care riscurile asociate cu dezvoltarea sau achiziționarea unei imobilizări necorporale se vor desfășura în timp nu sunt cunoscute cu certitudine în momentul în care membrii grupului de întreprinderi multinaționale iau decizii cu privire la imobilizări necorporale, este important să se facă distincția între (a) remunerația anticipată (sau *ex ante*), care se referă la venitul viitor preconizat a fi obținut de un membru al grupului de întreprinderi multinaționale la momentul unei tranzacții; și (b) remunerația efectivă (sau *ex post*), care se referă la venitul efectiv realizat de un membru al grupului prin exploatarea imobilizării necorporale.

6.45 Termenii remunerației care trebuie plătită membrilor grupului de întreprinderi multinaționale care contribuie la dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale sunt, în general, determinați *ex ante*. Adică este determinată în momentul încheierii tranzacțiilor și înainte de riscurile asociate cu derularea imobilizărilor necorporale. Forma unei astfel de remunerații poate fi fixă sau condiționată. Profitul sau pierderea efectivă (*ex post*) a activității după remunerarea altor membri ai grupului de întreprinderi multinaționale poate diferi de aceste profituri anticipate în funcție de modul în care se desfășoară efectiv riscurile asociate imobilizării necorporale sau alte riscuri relevante legate de tranzacție sau acord. Tranzacția delimitată cu exactitate, determinată în conformitate cu Secțiunea D.1 din Capitolul I, va determina entitatea asociată care își asumă astfel de riscuri și, în consecință, va suporta consecințele (costuri sau randamente suplimentare) atunci când riscurile se materializează într-un mod diferit față de cel anticipat (a se vedea Secțiunea B.2.4).

6.46 O întrebare importantă este cum să se determine remunerația adecvată în condiții de valoare de piață pentru membrii unui grup pentru

funcțiile, activele și riscurile acestora în cadrul stabilit de angajamentele contractuale ale contribuabilului, proprietatea legală asupra activelor necorporale și comportamentul părților. Secțiunea B.2 discută aplicarea Principiului valorii de piață în situații care implică active necorporale. Se concentrează asupra funcțiilor, activelor și riscurilor legate de imobilizări necorporale. Cu excepția cazului în care se prevede altfel, trimiterile la randamentele în condiții de valoare de piață și la remunerația în condiții de valoare de piață din Secțiunea B.2 se referă la randamentele anticipate (*ex ante*) și la remunerație.

B.2. Funcții, active și riscuri care decurg din imobilizările necorporale

6.47 După cum s-a menționat mai sus, stabilirea faptului că un anumit membru al grupului este proprietarul legal al imobilizărilor necorporale nu implică în mod necesar, *per se*, că proprietarul legal are dreptul la orice venit generat de activitate după remunerarea altor membri ai grupului de întreprinderi multinaționale pentru contribuțiile lor sub formă de funcții îndeplinite, active utilizate și riscuri asumate.

6.48 În identificarea prețurilor de valoare de piață pentru tranzacțiile între întreprinderi asociate, contribuțiile membrilor grupului legate de crearea valorii necorporale ar trebui luate în considerare și recompensate în mod corespunzător. Principiul valorii de piață și principiile din Capitolele I - III impun ca toți membrii grupului să primească o remunerație adecvată pentru orice funcții pe care le îndeplinesc, activele pe care le utilizează și riscurile pe care și le asumă în legătură cu dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale. Prin urmare, este necesar să se determine, prin mijloace de analiză funcțională, care membru (membri) efectuează și exercită controlul asupra funcțiilor de dezvoltare, îmbunătățire, întreținere, protecție și exploatare, care membru (membri) oferă finanțare și alte active și care membru (membri) își asumă diferitele riscuri asociate cu imobilizările necorporale. Desigur, în fiecare dintre aceste domenii, acesta poate sau nu să fie proprietarul legal al imobilizării necorporale. După cum se menționează la alineatul 6.133, este, de asemenea, important în determinarea remunerației în condiții de valoare de piață pentru funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile presupuse să ia în considerare factorii de comparabilitate care pot contribui la crearea de valoare sau la generarea de profituri obținute de grupul de întreprinderi multinaționale din exploatarea imobilizărilor necorporale în determinarea prețurilor pentru tranzacțiile relevante.

6.49 Importanța relativă a contribuțiilor la crearea valorii necorporale de către membrii grupului sub forma funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate va varia în funcție de circumstanțe. De exemplu, să presupunem că o imobilizare necorporală complet dezvoltată și exploatabilă în prezent este achiziționată de la o terță parte de către un

membru al unui grup și exploatată prin funcții de fabricație și distribuție efectuate de alți membri ai grupului, fiind în același timp gestionată și controlată în mod activ de entitatea care achiziționează imobilizarea necorporală. Se presupune că această imobilizare necorporală nu ar necesita nicio dezvoltare, poate necesita întreținere sau protecție limitată sau deloc și poate avea o utilitate limitată în afara zonei de exploatare prevăzute la momentul achiziției. Nu există niciun risc de dezvoltare asociat imobilizării necorporale, deși există riscuri asociate achiziționării și exploatării imobilizării necorporale. Funcțiile cheie îndeplinite de cumpărător sunt cele necesare pentru a selecta cea mai adecvată imobilizare necorporală de pe piață, pentru a analiza beneficiile potențiale ale acesteia dacă este utilizată de grupul de întreprinderi multinaționale și decizia de a lua în considerare oportunitatea de asumare a riscurilor prin achiziționarea imobilizării necorporale. Activul cheie utilizat este finanțarea necesară pentru achiziționarea imobilizării necorporale. În cazul în care cumpărătorul are capacitatea și îndeplinește efectiv toate funcțiile-cheie descrise, inclusiv controlul riscurilor asociate dobândirii și exploatării imobilizărilor necorporale, poate fi rezonabil să se concluzioneze că, după efectuarea plății în condiții de valoare de piață pentru funcțiile de fabricație și distribuție ale altor întreprinderi asociate, proprietarul are dreptul să rețină sau să îi atribuie orice venit sau pierdere derivată din exploatarea post-achiziție a imobilizărilor necorporale. În timp ce aplicarea Capitolelor I - III poate fi destul de simplă într-un model atât de simplu, analiza poate fi mai dificilă în situațiile în care:

i) Imobilizările necorporale sunt auto-dezvoltate de un grup multinațional, în special atunci când astfel de imobilizări necorporale sunt transferate între întreprinderile asociate în timp ce sunt încă în curs de dezvoltare;

ii) Activele necorporale achiziționate sau auto-dezvoltate servesc drept platformă pentru dezvoltarea ulterioară; sau

iii) Alte aspecte, cum ar fi marketingul sau producția, sunt deosebit de importante pentru crearea de valoare.

Îndrumările general aplicabile de mai jos sunt deosebit de relevante și se referă în primul rând la aceste cazuri mai dificile.

B.2.1. Exercitarea și controlul funcțiilor

6.50 În conformitate cu principiile Capitolelor I - III, fiecare membru al grupului de întreprinderi multinaționale trebuie să primească o compensație în condiții de valoare de piață pentru funcțiile pe care le îndeplinește. În cazurile care implică active necorporale, aceasta include funcții legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea activelor

necorporale. Identitatea membrului sau membrilor grupului care îndeplinesc funcții legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale este, prin urmare, unul dintre considerentele cheie în determinarea condițiilor de valoare de piață pentru tranzacțiile controlate.

6.51 Necesitatea de a se asigura că toți membrii grupului de întreprinderi multinaționale sunt remunerați în mod corespunzător pentru funcțiile pe care le îndeplinesc, activele cu care contribuie și riscurile pe care și le asumă implică faptul că, dacă proprietarul legal al imobilizărilor necorporale este îndreptățit în cele din urmă să rețină toate veniturile obținute din exploatarea imobilizărilor necorporale, acesta trebuie să îndeplinească toate funcțiile, să contribuie cu toate activele utilizate și să își asume toate riscurile legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale. Acest lucru nu implică, totuși, că întreprinderile asociate care constituie un grup de întreprinderi multinaționale trebuie să-și structureze operațiunile în ceea ce privește dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea imobilizărilor necorporale într-un anumit mod. Nu este esențial ca proprietarul legal să îndeplinească fizic toate funcțiile legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea unei imobilizări necorporale prin intermediul propriului personal pentru a avea dreptul, în cele din urmă, să păstreze sau să i se atribuie o parte din rentabilitatea obținută de grupul de întreprinderi multinaționale din exploatarea imobilizărilor necorporale. În tranzacțiile dintre întreprinderi independente, anumite funcții sunt uneori externalizate către alte entități. Un membru al unui grup de întreprinderi multinaționale care este proprietarul legal al imobilizărilor necorporale ar putea, în mod similar, să externalizeze funcții legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea imobilizărilor necorporale fie către întreprinderi independente, fie către întreprinderi asociate.

6.52 În cazul în care întreprinderile asociate, altele decât proprietarul legal, îndeplinesc funcții relevante care se preconizează că vor contribui la valoarea imobilizărilor necorporale, acestea trebuie să fie remunerate în condiții de valoare de piață pentru funcțiile pe care le îndeplinesc în conformitate cu principiile stabilite în Capitolele I - III. Determinarea remunerației în condiții de valoare de piață pentru contribuțiile funcționale trebuie să ia în considerare disponibilitatea tranzacțiilor necontrolate comparabile, importanța funcțiilor îndeplinite pentru crearea valorii necorporale și opțiunile disponibile în mod realist ale părților. Considerentele specifice descrise la alineatele 6.53-6.58 ar trebui, de asemenea, luate în considerare.

6.53 În tranzacțiile de externalizare între întreprinderi independente, este de obicei cazul ca o entitate care îndeplinește funcții în numele proprietarului legal al imobilizării necorporale care se referă la dezvoltarea,

îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizării necorporale să funcționeze sub controlul unui astfel de proprietar legal (așa cum s-a discutat la alineatul 1.65). Datorită naturii relațiilor dintre întreprinderile asociate care sunt membre ale unui grup de întreprinderi multinaționale, totuși, este posibil ca funcțiile externalizate efectuate de întreprinderile asociate să fie controlate de o altă entitate decât proprietarul legal al imobilizărilor necorporale. În astfel de cazuri, proprietarul legal al imobilizărilor necorporale ar trebui, de asemenea, să remunereze entitatea care îndeplinește funcții de control legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale în condiții de valoare de piață. La evaluarea membrului grupului de întreprinderi multinaționale care controlează efectiv performanța funcțiilor relevante, se aplică principii similare celor pentru determinarea controlului asupra riscului din Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I. Evaluarea capacității unei anumite entități de a exercita controlul și îndeplinirea efectivă a acestor funcții de control este o parte importantă a analizei.

6.54 În cazul în care proprietarul legal nu controlează și nu îndeplinește funcțiile legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea imobilizării necorporale, proprietarul legal nu are dreptul la niciun beneficiu continuu atribuibil funcțiilor externalizate. În funcție de fapte, remunerația în condiții de valoare de piață care trebuie plătită de proprietarul legal altor întreprinderi asociate care îndeplinesc sau controlează funcții legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea imobilizărilor necorporale poate cuprinde orice parte din rentabilitatea totală derivată din exploatarea imobilizărilor necorporale. Prin urmare, un proprietar legal care nu îndeplinește nicio funcție relevantă legată de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea imobilizării necorporale nu va avea dreptul la nicio parte a acestor randamente legate de performanța sau controlul funcțiilor legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea imobilizării necorporale. Acesta are dreptul la o remunerație în condiții de valoare de piață pentru orice funcții pe care le îndeplinește efectiv, orice active pe care le utilizează efectiv și riscurile pe care și le asumă efectiv. A se vedea Secțiunile B.2.2-B.2.3. În determinarea funcțiilor pe care le îndeplinește efectiv, a activelor pe care le utilizează efectiv și a riscurilor pe care și le asumă efectiv, îndrumările din Secțiunea D.1.2 din Capitolul I sunt deosebit de relevante.

6.55 Valoarea relativă a contribuțiilor la dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale variază în funcție de fiecare caz în parte. Membrul (membrii) grupului de întreprinderi multinaționale care aduce (aduc) contribuții mai semnificative într-un anumit caz trebuie să primească o remunerație relativ mai mare. De exemplu, o întreprindere care doar finanțează cercetarea și dezvoltarea trebuie să aibă o rentabilitate anticipată mai mică decât dacă ar finanța și

controla cercetarea și dezvoltarea. Alte lucruri fiind egale, trebuie să se asigure o rentabilitate anticipată și mai mare dacă entitatea finanțează, controlează și efectuează fizic cercetarea și dezvoltarea. A se vedea, de asemenea, discuția despre finanțare din Secțiunea B.2.2.

6.56 În ceea ce privește remunerația în condiții de valoare de piață pentru contribuțiile funcționale ale diferiților membri ai grupului de întreprinderi multinaționale, anumite funcții importante au o semnificație specială. Natura acestor funcții importante în orice caz specific va depinde de fapte și circumstanțe. Pentru imobilizările necorporale auto-dezvoltate sau pentru imobilizările necorporale auto-dezvoltate sau dobândite care servesc drept platformă pentru activități de dezvoltare ulterioară, aceste funcții mai importante pot include, printre altele, proiectarea și controlul programelor de cercetare și marketing, direcția și stabilirea priorităților pentru întreprinderile creative, inclusiv determinarea cursului cercetării științifice fundamentale, controlul asupra deciziilor strategice privind programele de dezvoltare necorporală și gestionarea și controlul bugetelor. Pentru orice imobilizări necorporale (adică pentru imobilizările necorporale auto-dezvoltate sau dobândite), alte funcții importante pot include, de asemenea, decizii importante privind apărarea și protecția imobilizărilor necorporale și controlul permanent al calității asupra funcțiilor îndeplinite de întreprinderi independente sau asociate care pot avea un efect semnificativ asupra valorii imobilizărilor necorporale. Aceste funcții importante aduc, de obicei, o contribuție semnificativă la valoarea necorporală și, în cazul în care aceste funcții importante sunt externalizate de proprietarul legal în tranzacții între întreprinderi asociate, îndeplinirea acestor funcții ar trebui remunerată cu o cotă corespunzătoare din veniturile obținute de grupul de întreprinderi multinaționale din exploatarea imobilizărilor necorporale.

6.57 Deoarece poate fi dificil să se găsească tranzacții comparabile care implică externalizarea unor astfel de funcții importante, poate fi necesar să se utilizeze metode de stabilire a prețurilor de transfer care nu se bazează direct pe comparabile, inclusiv metode tranzacționale de împărțire a profitului și tehnici de evaluare *ex ante*, pentru a recompensa în mod corespunzător îndeplinirea acestor funcții importante. În cazul în care proprietarul legal externalizează majoritatea sau toate aceste funcții importante altor membri ai grupului, atribuirea către proprietarul legal a oricărei părți semnificative a rentabilității obținute din exploatarea imobilizărilor necorporale după remunerarea altor membri ai grupului pentru funcțiile lor trebuie să fie luată în considerare cu atenție, luând în considerare funcțiile pe care le îndeplinește efectiv, activele pe care le utilizează efectiv și riscurile pe care și le asumă efectiv sub îndrumarea din Secțiunea D.1.2 din Capitolul I. Exemplele 16 și 17 din Anexa la Capitolul VI ilustrează principiile cuprinse în acest alineat.

6.58 Deoarece funcțiile importante descrise la alineatul 6.56 sunt adesea esențiale în gestionarea diferitelor funcții îndeplinite, active utilizate

și riscuri asumate care sunt esențiale pentru dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea cu succes a imobilizărilor necorporale și, prin urmare, sunt esențiale pentru crearea valorii necorporale, este necesar să se evalueze cu atenție tranzacțiile dintre părțile care îndeplinesc aceste funcții importante și alte întreprinderi asociate. În special, fiabilitatea unei metode unilaterale de stabilire a prețurilor de transfer va fi redusă substanțial dacă partea sau părțile care îndeplinesc părți semnificative ale funcțiilor importante sunt tratate ca partea sau părțile testate. A se vedea Exemplul 6.

B.2.2. Utilizarea activelor

6.59 Membrii grupului care utilizează active în dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea unei imobilizări necorporale trebuie să primească o compensație adecvată pentru acest lucru. Astfel de active pot include, fără limitare, active necorporale utilizate în cercetare, dezvoltare sau marketing (de exemplu, know-how, relații cu clienții etc.), active fizice sau finanțare. Un membru al unui grup de întreprinderi multinaționale poate finanța parțial sau integral dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea și protecția unei imobilizări necorporale, în timp ce unul sau mai mulți alți membri îndeplinesc toate funcțiile relevante. Atunci când se evaluează rentabilitatea anticipată adecvată a finanțării în astfel de circumstanțe, trebuie recunoscut faptul că, în tranzacțiile în condiții de valoare de piață, o parte care oferă finanțare, dar nu controlează riscurile sau nu îndeplinește alte funcții asociate activității sau activului finanțat, în general, nu primește randamente anticipate echivalente cu cele primite de un investitor cu o situație similară, care îndeplinește și controlează, de asemenea, funcții importante și controlează riscuri importante asociate activității finanțate. Natura și valoarea remunerației care poate fi atribuită unei entități care suportă costuri necorporale, fără alte costuri, trebuie determinate pe baza tuturor faptelor relevante și trebuie să fie în concordanță cu acorduri de finanțare similare între entități independente, în cazul în care pot fi identificate astfel de acorduri. A se vedea îndrumările din Secțiunea D.1.2.1.6 din Capitolul I, în special Exemplul 3 de la alineatele 1.85 și 1.103, care ilustrează o situație în care partea care acordă finanțarea nu controlează riscul financiar asociat finanțării.

6.60 Finanțarea și asumarea riscurilor sunt integral conectate în sensul că finanțarea coincide adesea cu asumarea anumitor riscuri (de exemplu, partea care finanțează își asumă contractual riscul pierderii fondurilor sale). Cu toate acestea, natura și amploarea riscului asumat vor varia în funcție de caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale tranzacției. Riscul va fi, de exemplu, mai redus atunci când partea căreia i se acordă finanțarea are o bonitate ridicată sau când activele sunt garantate sau când investiția finanțată prezintă un risc scăzut, în comparație cu riscul în care bonitatea este mai mică sau finanțarea este negarantată sau investiția finanțată prezintă un risc ridicat. În plus, cu cât este mai mare valoarea

fondurilor furnizate, cu atât este mai mare impactul potențial al riscului asupra furnizorului de finanțare.

6.61 În conformitate cu principiile Secțiunii D.1.2 din Capitolul I, primul pas într-o analiză a prețurilor de transfer în raport cu riscurile este identificarea riscurilor semnificative din punct de vedere economic cu specificitate. Atunci când se identifică riscuri în legătură cu o investiție cu specificitate, este important să se facă distincția între riscurile financiare care sunt legate de finanțarea oferită pentru investiții și riscurile operaționale asociate activităților operaționale pentru care este utilizată finanțarea, cum ar fi, de exemplu, riscul de dezvoltare atunci când finanțarea este utilizată pentru dezvoltarea unei noi imobilizări necorporale. În cazul în care o parte care furnizează finanțare exercită controlul asupra riscului financiar asociat furnizării de finanțare, fără asumarea, inclusiv controlul asupra oricărui alt risc specific, aceasta ar putea, în general, să se aștepte doar la o rentabilitate ajustată la risc a finanțării sale.

6.62 Angajamentele contractuale vor determina, în general, termenii tranzacției de finanțare, astfel cum sunt clarificați sau completați de caracteristicile economice ale tranzacției, reflectate în comportamentul părților.[21] Rentabilitatea care ar fi, în general, așteptată de finanțator trebuie să fie egală cu o rentabilitate ajustată în funcție de risc. O astfel de rentabilitate poate fi determinată, de exemplu, pe baza costului capitalului sau a rentabilității unei investiții alternative realiste cu caracteristici economice comparabile. Pentru a determina randamentul adecvat pentru activitățile de finanțare, este important să se ia în considerare opțiunile de finanțare disponibile în mod realist părții care primește fondurile. Poate exista o diferență între randamentul preconizat de finanțator pe o bază *ex ante* și randamentul real primit pe o bază *ex post*. De exemplu, atunci când finanțatorul oferă un împrumut pentru o sumă fixă la o rată fixă a dobânzii, diferența dintre randamentul real și cel așteptat va reflecta riscul ca împrumutatul să nu poată efectua unele sau toate plățile datorate.

6.63 Amploarea și forma activităților care sunt necesare pentru exercitarea controlului asupra riscului financiar aferent furnizării de finanțare vor depinde de gradul de risc al investiției pentru finanțator, luând în considerare suma de bani în joc și investiția pentru care sunt utilizate aceste fonduri. În conformitate cu definiția controlului, astfel cum este reflectată la alineatele 1.65 și 1.66 din prezentul Ghid OCDE, exercitarea controlului asupra unui risc financiar specific necesită capacitatea de a lua deciziile relevante legate de oportunitatea de asumare a riscurilor, în acest caz furnizarea finanțării, împreună cu îndeplinirea efectivă a acestor funcții

[21] Vor fi furnizate îndrumări suplimentare cu privire la caracteristicile relevante din punct de vedere economic pentru determinarea condițiilor de valoare de piață pentru tranzacțiile financiare, inclusiv atunci când finanțarea este utilizată pentru finanțarea proiectelor, în special investițiile în dezvoltarea imobilizărilor necorporale. Aceste lucrări vor fi întreprinse în 2016 și 2017.

de luare a deciziilor. În plus, partea care exercită controlul asupra riscului financiar trebuie să desfășoare activitățile indicate la alineatele 1.65 și 1.66 în legătură cu activitățile zilnice de atenuare a riscurilor legate de aceste riscuri atunci când acestea sunt externalizate și legate de orice lucrare pregătitoare necesară pentru a facilita luarea deciziilor, dacă nu desfășoară ea însăși aceste activități.

6.64 Atunci când se acordă finanțare unei părți pentru dezvoltarea unei imobilizări necorporale, deciziile relevante referitoare la asumarea, evitarea sau refuzul unei oportunități de asumare a riscurilor și deciziile privind răspunsul la riscurile asociate oportunității sunt deciziile legate de furnizarea de finanțare și condițiile tranzacției. În funcție de fapte și circumstanțe, astfel de decizii pot depinde de o evaluare a bonității părții care primește fondurile și de o evaluare a modului în care riscurile legate de proiectul de dezvoltare pot avea un impact asupra așteptărilor în ceea ce privește rentabilitatea finanțării acordate sau a finanțării suplimentare necesare. Condițiile care stau la baza furnizării finanțării includ posibilitatea de a lega deciziile de finanțare de deciziile cheie de dezvoltare care vor avea un impact asupra rentabilității finanțării. De exemplu, poate fi necesar să se ia decizii cu privire la trecerea proiectului la etapa următoare sau să se permită investițiile în active costisitoare. Cu cât riscul de dezvoltare este mai mare și cu cât riscul financiar este mai apropiat de riscul de dezvoltare, cu atât mai mult finanțatorul va trebui să aibă capacitatea de a evalua progresul dezvoltării imobilizării necorporale și consecințele acestui progres pentru atingerea rentabilității preconizate a finanțării și cu atât mai mult finanțatorul poate lega furnizarea continuă de finanțare de evoluțiile operaționale cheie care pot avea un impact asupra riscului său financiar. Finanțatorul trebuie să aibă capacitatea de a efectua evaluările privind furnizarea continuă de finanțare și va trebui să efectueze efectiv astfel de evaluări, care vor trebui apoi luate în considerare de către finanțator în luarea efectivă a deciziilor relevante privind furnizarea de finanțare.

B.2.3. Asumarea riscurilor

6.65 Tipurile particulare de risc care pot avea importanță într-o analiză funcțională referitoare la tranzacțiile care implică active necorporale includ (i) riscurile legate de dezvoltarea activelor necorporale, inclusiv riscul ca activitățile costisitoare de cercetare și dezvoltare sau de marketing să nu aducă succesul scontat luând în considerare și calendarul investiției (de exemplu, dacă investiția se face într-un stadiu incipient, la jumătatea procesului de dezvoltare sau într-un stadiu tardiv va avea un impact asupra nivelului riscului de investiții subiacent); (ii) riscul de uzură morală a produsului, inclusiv posibilitatea ca progresele tehnologice ale concurenților să afecteze negativ valoarea imobilizărilor necorporale; (iii) riscul de încălcare a drepturilor, inclusiv riscul ca apărarea drepturilor necorporale sau apărarea împotriva pretențiilor altor persoane privind încălcarea drepturilor să se dovedească a fi consumatoare de timp, costisitoare și/sau inutilă; (iv)

răspunderea pentru produse și riscuri similare legate de produse și servicii bazate pe imobilizări necorporale; și (v) riscurile de exploatare, incertitudinile în ceea ce privește randamentele care urmează să fie generate de imobilizări necorporale. Existența și nivelul acestor riscuri vor depinde de faptele și circumstanțele fiecărui caz în parte și de natura imobilizării necorporale în cauză.

6.66 Identitatea membrului sau membrilor grupului care își asumă riscuri legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale este un aspect important în determinarea prețurilor în tranzacțiile controlate. Asumarea riscului va determina care entitate sau entități vor fi responsabile pentru consecințe în cazul în care riscul se materializează. Delimitarea corectă a tranzacției controlate, pe baza îndrumărilor din Secțiunea D.1 din Capitolul I, poate stabili că proprietarul legal își asumă riscuri sau că, în schimb, alți membri ai grupului își asumă riscuri, iar acești membri trebuie să fie remunerați pentru contribuțiile lor în acest sens.

6.67 Pentru a determina care membru sau membri ai grupului își asumă riscuri asociate activelor necorporale, se aplică principiile din Capitolul I Secțiunea D.1.2. În special, pașii 1-5 ai procesului de analiză a riscului într-o tranzacție controlată, astfel cum sunt prevăzuți la alineatul 1.60, trebuie urmați pentru a determina care parte își asumă riscuri legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale.

6.68 Este deosebit de important să se asigure că membrul (membrii) grupului care își revendică dreptul la venituri din asumarea riscului poartă de fapt responsabilitatea pentru acțiunile care trebuie întreprinse și costurile care pot fi suportate în cazul în care riscul relevant se materializează. În cazul în care costurile sunt suportate sau acțiunile sunt întreprinse de o întreprindere asociată, alta decât compania asociată care își asumă riscul, astfel cum este stabilit în cadrul de analiză a riscului reflectat la alineatul 1.60 din prezentul Ghid OCDE 2017, atunci trebuie efectuată o ajustare a prețurilor de transfer astfel încât costurile să fie alocate părții care își asumă riscul, iar cealaltă întreprindere asociată să fie remunerată în mod corespunzător pentru orice activități întreprinse în legătură cu materializarea riscului. Exemplul 7 din Anexa la Capitolul VI ilustrează acest principiu.

B.2.4. Venituri ex post *efective*

6.69 Este o practică obișnuită ca rentabilitatea reală (*ex post*) să fie diferită de rentabilitatea anticipată (*ex ante*). Acest lucru poate rezulta din riscurile care se materializează într-un mod diferit de ceea ce a fost anticipat prin apariția unor evoluții imprevizibile. De exemplu, se poate întâmpla ca un produs competitiv să fie eliminat de pe piață, un dezastru natural să aibă loc pe o piață-cheie, o defecțiune-cheie a activelor din motive imprevizibile să se producă sau ca o dezvoltare tehnologică revoluționară a unui concurent să aibă efectul de a face produsele bazate pe imobilizarea necorporală în cauză învechite sau mai puțin dorite. De asemenea, se poate întâmpla ca proiecțiile financiare, pe care se bazează calculele randamentelor *ex ante* și acordurile de remunerare, să ia în considerare în mod corespunzător riscurile și probabilitatea apariției unor evenimente previzibile în mod rezonabil și ca diferențele dintre rentabilitatea reală și cea anticipată să reflecte valorificarea acestor riscuri. În cele din urmă, se poate întâmpla ca proiecțiile financiare, pe care se bazează calculele randamentelor *ex ante* și acordurile de remunerare, să nu ia în considerare în mod adecvat riscurile apariției unor rezultate diferite și, prin urmare, să conducă la o supraestimare sau o subestimare a profiturilor anticipate. În astfel de circumstanțe, se pune întrebarea dacă și, în caz afirmativ, cum anume trebuie împărțite profiturile sau pierderile între membrii unui grup de întreprinderi multinaționale care au contribuit la dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizării necorporale în cauză.

6.70 Răspunsul la această întrebare necesită o analiză atentă a entității sau entităților din grupul de întreprinderi multinaționale care își asumă de fapt riscurile semnificative din punct de vedere economic identificate atunci când delimitează tranzacția reală (a se vedea Capitolul I Secțiunea D.1). După cum indică acest cadru analitic, partea care își asumă efectiv riscurile semnificative din punct de vedere economic poate sau nu să fie compania asociată care își asumă contractual aceste riscuri, cum ar fi proprietarul legal al imobilizării necorporale, sau poate sau nu să fie finanțatorul investiției. Partea căreia nu i se alocă riscurile care dau naștere divergenței între rezultatele anticipate și cele reale în conformitate cu principiile Secțiunilor D.1.2.1.4 la D.1.2.1.6 din Capitolul I nu are dreptul la diferențele dintre profiturile reale și cele anticipate sau nu va fi obligată să suporte pierderile cauzate de aceste diferențe dacă se materializează un astfel de risc, cu excepția cazului în care aceste părți îndeplinesc funcțiile importante reflectate la alineatul 6.56 sau contribuie la controlul riscurilor semnificative din punct de vedere economic, astfel cum sunt stabilite la alineatul 1.105 și se stabilește că remunerarea în condiții de valoare de piață a acestor funcții ar include un element de împărțire a profitului. În plus, trebuie să se ia în considerare dacă remunerația *ex ante* plătită membrilor grupului de întreprinderi multinaționale pentru funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate este, de fapt, conformă cu Principiul valorii de piață .

Trebuie avut grijă să se stabilească, de exemplu, dacă grupul de fapt, a subestimat sau a supraestimat profiturile anticipate, ceea ce a avut ca rezultat plăți insuficiente sau plăți excedentare (determinate *ex ante*) către unii membri ai grupului în schimbul contribuțiilor lor. Tranzacțiile pentru care evaluarea este extrem de incertă la momentul tranzacției sunt deosebit de sensibile la astfel de subestimări sau supraestimări ale valorii. În Secțiunea 4.4 sunt prezentate detalii suplimentare în acest sens.

B.2.5. Unele consecințe ale aplicării secțiunilor B.1 și B.2

6.71 În fond, dacă proprietarul legal al unei imobilizări necorporale:

- îndeplinește și controlează toate funcțiile (inclusiv funcțiile importante descrise la alineatul 6.56) legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale;

- asigură toate activele, inclusiv finanțarea, necesare dezvoltării, îmbunătățirii, întreținerii, protecției și exploatării imobilizărilor necorporale; și

- își asumă toate riscurile legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale,

atunci are dreptul la toate randamentele anticipate, *ex ante,* derivate din exploatarea imobilizărilor necorporale de către grupul de întreprinderi multinaționale În măsura în care unul sau mai mulți membri ai grupului de întreprinderi multinaționale, alții decât proprietarul legal, îndeplinesc funcții, utilizează active sau își asumă riscuri legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale, astfel de întreprinderi asociate trebuie să fie remunerate în condiții de valoare de piață pentru contribuțiile lor. Această remunerație poate, în funcție de fapte și circumstanțe, să constituie totalitatea sau o parte substanțială a randamentului anticipat a fi derivat din exploatarea imobilizării necorporale.

6.72 Dreptul oricărui membru al grupului de întreprinderi multinaționale la profit sau pierdere legate de diferențele dintre rentabilitatea reală (*ex post*) și o estimare adecvată a profitabilității anticipate (*ex ante*) depinde de entitatea sau entitățile din grupul de întreprinderi multinaționale care își asumă de fapt riscurile identificate atunci când delimitează tranzacția reală (a se vedea Capitolul I Secțiunea D.1). De asemenea, depinde de entitatea sau entitățile care îndeplinesc funcțiile importante, astfel cum se reflectă la alineatul 6.56, sau care contribuie la controlul riscurilor semnificative din punct de vedere economic, astfel cum sunt stabilite la alineatul 1.105 și pentru care se stabilește că o remunerație în condiții de valoare de piață a acestor funcții ar include un element de împărțire a profitului.

B.3. Identificarea și stabilirea prețurilor și a altor condiții în tranzacțiile controlate

6.73 Efectuarea analizei descrise în Capitolul I Secțiunea D.1, astfel cum este completată de prezentul capitol, trebuie să faciliteze o evaluare clară a proprietății legale, a funcțiilor, activelor și riscurilor asociate activelor necorporale și o identificare exactă a tranzacțiilor ale căror prețuri și alte condiții necesită determinare. În general, tranzacțiile identificate de grupul de întreprinderi multinaționale, consemnate în registrele și contractele relevante, sunt cele ale căror prețuri și alte condiții trebuie determinate în conformitate cu Principiul valorii de piață . Cu toate acestea, analiza poate dezvălui că tranzacții suplimentare sau diferite de tranzacțiile descrise în registre și contracte au avut loc efectiv. În conformitate cu Capitolul I Secțiunea D.1, tranzacțiile (și termenii reali ai acestora) care urmează să fie analizate sunt cele despre care se stabilește că au avut loc în conformitate cu comportamentul real al părților și cu alte fapte relevante.

6.74 Prețurile în condiții de valoare de piață și alte condiții pentru tranzacții trebuie determinate în conformitate cu îndrumările din Capitolele I - III, luând în considerare contribuțiile la valoarea necorporală anticipată a funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate în momentul în care aceste funcții sunt îndeplinite, activele sunt utilizate sau riscurile sunt asumate, așa cum se discută în prezenta Secțiune B a acestui capitol. Secțiunea D din acest capitol oferă îndrumări suplimentare cu privire la metodele de stabilire a prețurilor de transfer și alte aspecte aplicabile în determinarea prețurilor în condiții de valoare de piață și alte condiții pentru tranzacțiile care implică active necorporale.

B.4. Aplicarea principiilor enunțate anterior în scenarii specifice

6.75 Principiile stabilite în prezenta secțiune B trebuie aplicate într-o varietate de situații care implică dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale. Un aspect-cheie în fiecare caz este că întreprinderile asociate care contribuie la dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea activelor necorporale deținute în mod legal de un alt membru al grupului trebuie să primească o remunerație în condiții de valoare de piață pentru funcțiile pe care le îndeplinesc, riscurile pe care și le asumă și activele pe care le utilizează. Pentru a evalua dacă întreprinderile asociate care îndeplinesc funcții sau își asumă riscuri legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale au fost remunerate în condiții de valoare de piață, este necesar să se ia în considerare (i) nivelul și natura activității întreprinse și (ii) valoarea și forma remunerației plătite. Pentru a evalua dacă remunerația prevăzută în tranzacția controlată este în

concordanță cu principiul valorii de piață , se va face trimitere la nivelul și natura activității entităților necontrolate comparabile care îndeplinesc funcții similare, remunerația primită de entitățile necontrolate comparabile care îndeplinesc funcții similare și crearea anticipată a valorii necorporale de către entitățile necontrolate comparabile care îndeplinesc funcții similare. Această secțiune descrie aplicarea acestor principii în scenarii specifice care apar frecvent.

B.4.1. Dezvoltarea și îmbunătățirea activelor necorporale aferente activității de marketing

6.76 O situație comună în care aceste principii trebuie aplicate apare atunci când o întreprindere asociată cu proprietarul legal al mărcilor comerciale îndeplinește funcții de marketing sau vânzări de care beneficiază proprietarul legal al mărcii comerciale, de exemplu printr-un acord de marketing sau printr-un acord de distribuție/marketing. În astfel de cazuri, este necesar să se determine modul în care comerciantul sau distribuitorul trebuie să fie remunerat pentru activitățile sale. O problemă importantă este dacă comerciantul/distribuitorul trebuie să fie compensat numai pentru furnizarea de servicii de promovare și distribuție sau dacă comerciantul/distribuitorul trebuie să fie, de asemenea, remunerat pentru creșterea valorii mărcilor comerciale și a altor active necorporale aferente activității de marketing în virtutea funcțiilor sale îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate.

6.77 Analiza acestei probleme necesită o evaluare a (i) obligațiilor și drepturilor implicate de registrele legale și acordurile dintre părți; (ii) funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de părți; (iii) valoarea necorporală anticipată a fi creată prin activitățile comerciantului/distribuitorului și (iv) remunerația prevăzută pentru funcțiile îndeplinite de comerciant/distribuitor (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate). Un caz relativ clar este acela în care un distribuitor acționează doar ca agent, fiind rambursat pentru cheltuielile sale promoționale și fiind ghidat și controlat în activitățile sale de către proprietarul mărcilor comerciale și al altor active necorporale aferente activității de marketing. În acest caz, distribuitorul are în mod normal dreptul la o remunerație adecvată numai activităților sale de agenție. Nu își asumă riscurile asociate cu dezvoltarea ulterioară a mărcii comerciale și a altor active necorporale aferente activității de marketing și, prin urmare, nu are dreptul la o remunerație suplimentară în acest sens.

6.78 Atunci când distribuitorul suportă efectiv costul activităților sale de marketing (de exemplu, atunci când nu există niciun acord pentru ca proprietarul legal să ramburseze cheltuielile), analiza trebuie să se concentreze asupra măsurii în care distribuitorul este capabil să împartă beneficiile potențiale care decurg din funcțiile pe care le-a îndeplinit, activele utilizate și riscurile asumate în prezent sau în viitor. În general, în

tranzacțiile în condiții de valoare de piață , capacitatea unei părți care nu este proprietarul legal al mărcilor comerciale și al altor active necorporale de marketing de a obține beneficiile activităților de marketing care cresc valoarea imobilizările necorporale vor depinde în principal de fondul drepturilor acelei părți. De exemplu, un distribuitor poate avea capacitatea de a obține beneficii din funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate în dezvoltarea valorii unei mărci comerciale și a altor active necorporale aferente activității de marketing din cifra de afaceri și cota de piață atunci când are un contract pe termen lung care prevede drepturi unice de distribuție pentru produsul înregistrat sub marca comercială respectivă. Într-o astfel de situație, este posibil ca eforturile distribuitorului să fi crescut valoarea propriilor active necorporale, și anume drepturile sale de distribuție. În astfel de cazuri, cota de beneficii a distribuitorului ar trebui determinată pe baza a ceea ce ar primi un distribuitor independent în circumstanțe comparabile. În unele cazuri, un distribuitor poate îndeplini funcții, poate utiliza active sau își poate asuma riscuri care le depășesc pe cele pe care un distribuitor independent cu drepturi similare le-ar putea suporta sau îndeplini în beneficiul propriilor activități de distribuție și care creează valoare dincolo de cea creată de alți comercianți/distribuitori situați în mod similar. Într-un astfel de caz, un distribuitor independent ar necesita, de obicei, o remunerație suplimentară din partea proprietarului mărcii comerciale sau al altor active necorporale. O astfel de remunerație ar putea lua forma unor profituri de distribuție mai mari (care rezultă dintr-o scădere a prețului de achiziție al produsului), o reducere a ratei redevenței sau o parte din profiturile asociate cu valoarea sporită a mărcii sau a altor active necorporale aferente activității de marketing, pentru a remunera distribuitorul pentru funcțiile, activele, riscurile și crearea de valoare anticipată. Exemplele 8-13 din Anexa la Capitolul VI ilustrează mai detaliat aplicarea prezentei secțiuni B în contextul acordurilor de marketing și distribuție.

B.4.2. Acorduri de cercetare, dezvoltare și îmbunătățire a proceselor

6.79 Principiile stabilite în alineatele precedente se aplică și în situațiile care implică îndeplinirea funcțiilor de cercetare și dezvoltare de către un membru al unui grup de întreprinderi multinaționale în cadrul unui angajament contractual cu o întreprindere asociată care este proprietarul legal al oricăror active necorporale rezultate. Remunerarea adecvată pentru serviciile de cercetare va depinde de toate faptele și circumstanțele, cum ar fi dacă echipa de cercetare posedă abilități unice și experiență relevantă pentru cercetare, își asumă riscuri (de exemplu, în cazul în care se efectuează cercetări științifice fundamentale), își utilizează propriile active necorporale sau este controlată și gestionată de o altă parte. Remunerația bazată pe rambursarea costurilor plus o marjă de profit modestă nu va reflecta valoarea anticipată sau prețul în condiții de valoare de piață pentru contribuțiile

echipei de cercetare în toate cazurile.

6.80 Principiile stabilite în această secțiune se aplică în mod similar în situațiile în care un membru al unui grup de întreprinderi multinaționale furnizează servicii de producție care pot duce la îmbunătățiri ale proceselor sau produselor în numele unei întreprinderi asociate care își asumă dreptul legal de proprietate asupra unor astfel de procese sau îmbunătățiri ale produselor. Exemplele 14-17 din Anexa la Capitolul VI ilustrează în detaliu aplicarea prezentei secțiuni B în contextul acordurilor de cercetare și dezvoltare.

B.4.3. Plăți pentru utilizarea denumirii unei societăți

6.81 Adesea apar întrebări cu privire la remunerația în condiții de valoare de piață pentru utilizarea numelor de grupuri, a denumirilor comerciale și a altor active necorporale similare. Soluționarea acestor probleme trebuie să se bazeze pe principiile prezentei secțiuni B și pe factorii comerciali și juridici implicați. Ca regulă generală, nicio plată nu trebuie recunoscută în scopul stabilirii prețurilor de transfer pentru simpla recunoaștere a apartenenței la grup sau pentru utilizarea numelui grupului doar pentru a reflecta faptul apartenenței la grup. A se vedea alineatul 7.12.

6.82 În cazul în care un membru al grupului este proprietarul unei mărci comerciale sau al unei alte imobilizări necorporale în numele grupului și în cazul în care utilizarea numelui oferă un beneficiu financiar membrilor grupului, alții decât membrul care deține în mod legal o astfel de imobilizare necorporală, este rezonabil să se concluzioneze că o plată pentru utilizare a fost efectuată în tranzacții în condiții de valoare de piață. În mod similar, astfel de plăți pot fi adecvate în cazul în care un membru al grupului deține un fond comercial pentru afacerea reprezentată de o marcă comercială neînregistrată, utilizarea acelei mărci comerciale de către o altă parte ar constitui o declarație falsă, iar utilizarea mărcii comerciale oferă un beneficiu financiar clar unui membru al grupului, altul decât cel care deține fondul comercial și marca comercială neînregistrată.

6.83 Pentru a determina valoarea plății cu privire la numele grupului, este important să se ia în considerare valoarea beneficiului financiar pentru utilizatorul numelui care poate fi atribuită utilizării acelui nume, costurile și beneficiile asociate cu alte variante și contribuțiile relative la valoarea numelui făcute de proprietarul legal și de entitatea care utilizează numele sub forma funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate. Trebuie acordată o atenție deosebită funcțiilor îndeplinite, activelor utilizate și riscurilor asumate de utilizatorul numelui în crearea sau creșterea valorii numelui în jurisdicția sa fiscală. Trebuie luați în considerare factorii care ar fi importanți într-o licență a denumirii către o întreprindere independentă în circumstanțe comparabile, aplicând principiile din capitolele I - III.

6.84 În cazul în care o întreprindere de succes existentă este achiziționată de o altă întreprindere de succes și compania achiziționată

începe să utilizeze un nume, o marcă comercială sau o altă marcă care indică societatea achizitoare, nu trebuie să se presupună automat că trebuie efectuată o plată pentru o astfel de utilizare. În cazul în care există o așteptare rezonabilă a beneficiului financiar pentru întreprinderea achiziționată de la utilizarea mărcii întreprinderii achizitoare, atunci valoarea oricărei plăți trebuie să fie determinată în funcție de nivelul respectivului beneficiu anticipat.

6.85 De asemenea, se poate întâmpla ca societatea achizitoare să utilizeze poziția existentă a societății achiziționate pentru a extinde activitatea dobânditorului pe teritoriul de funcționare a afacerii achiziționate, determinând societatea achiziționată să utilizeze marca dobânditorului. În acest caz, trebuie să se ia în considerare dacă dobânditorul trebuie să efectueze o plată sau să compenseze în alt mod societatea achiziționată pentru funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele utilizate (inclusiv poziția sa pe piață) în legătură cu utilizarea extinsă a numelui dobânditorului.

C. Tranzacții care implică utilizarea sau transferul imobilizărilor necorporale

6.86 Pe lângă identificarea cu precizie a imobilizărilor necorporale implicate într-o anumită problemă a prețurilor de transfer și identificarea proprietarului unor astfel de imobilizări necorporale, este necesar să se identifice și să se caracterizeze în mod corespunzător, la începutul oricărei analize a prețurilor de transfer care implică imobilizări necorporale, tranzacțiile controlate specifice care implică imobilizări necorporale. Principiile Capitolului I se aplică în identificarea și delimitarea cu acuratețe a tranzacțiilor care implică utilizarea sau transferul de active necorporale. În plus față de îndrumările privind identificarea tranzacției efective (Capitolul I Secțiunea D.1) și restructurarea întreprinderilor (Capitolul IX, în special Partea I), Secțiunea C a acestui capitol prezintă câteva scenarii tipice care pot fi utile pentru a stabili dacă imobilizările necorporale sau drepturile asupra imobilizărilor necorporale sunt implicate într-o tranzacție. A se vedea exemplul 19. Caracterizarea unei tranzacții în scopul stabilirii prețurilor de transfer nu are relevanță pentru determinările în temeiul Articolului 12 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE. A se vedea, de exemplu, alineatele 8-19 din Comentariul la articolul 12 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE.

6.87 Există două tipuri generale de tranzacții în care identificarea și examinarea imobilizărilor necorporale vor fi relevante în scopul stabilirii prețurilor de transfer. Acestea sunt: (i) tranzacții care implică transferuri de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale și (ii) tranzacții care implică utilizarea imobilizărilor necorporale în legătură cu

vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii.

C.1. Tranzacții care implică transferul imobilizărilor necorporale sau drepturile asupra imobilizărilor necorporale

C.1.1. Transferul imobilizărilor necorporale sau drepturile asupra imobilizărilor necorporale

6.88 Drepturile asupra imobilizărilor necorporale în sine pot fi transferate în tranzacții controlate. Astfel de tranzacții pot implica un transfer al tuturor drepturilor asupra imobilizărilor necorporale în cauză (de exemplu, o vânzare a imobilizării necorporale sau o licență perpetuă, exclusivă a imobilizării necorporale) sau numai drepturi limitate (de exemplu, o licență sau un transfer similar de drepturi limitate de utilizare a unei imobilizări necorporale care poate face obiectul unor restricții geografice, are o durată limitată sau există restricții cu privire la dreptul de a o/îl utiliza, exploata, reproduce, transfera în continuare sau dezvolta în continuare). Principiile Capitolelor I - III se aplică tranzacțiilor care implică transferul imobilizărilor necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale. Îndrumări suplimentare privind determinarea condițiilor de valoare de piață pentru astfel de tranzacții sunt, de asemenea, incluse în Secțiunile D.1, D.2 și D.3 din acest capitol.

6.89 În tranzacțiile care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale, este esențial să se identifice cu acuratețe natura imobilizărilor necorporale și drepturile asupra imobilizărilor necorporale care sunt transferate între întreprinderile asociate. În cazul în care se impun limitări ale drepturilor transferate, este, de asemenea, esențial să se identifice natura acestor limitări și amploarea deplină a drepturilor transferate. Trebuie remarcat în acest sens că etichetele aplicate tranzacțiilor nu controlează analiza prețurilor de transfer. De exemplu, în cazul unui transfer al dreptului exclusiv de a exploata un brevet în țara X, decizia contribuabilului de a caracteriza tranzacția fie ca o vânzare a tuturor drepturilor de brevet din țara X, fie ca o licență exclusivă perpetuă a unei părți din drepturile de brevet la nivel mondial, nu afectează determinarea prețului în condiții de valoare de piață dacă, în ambele cazuri, tranzacția respectivă reprezintă transferul drepturilor exclusive de a exploata brevetul în țara X pe durata de viață utilă rămasă. Astfel, analiza funcțională trebuie să identifice natura drepturilor transferate asupra imobilizărilor necorporale cu acuratețe.

6.90 Restricțiile impuse în acordurile de licență și acorduri similare privind utilizarea unei imobilizări necorporale în dezvoltarea ulterioară a unor noi imobilizări necorporale sau a unor noi produse care utilizează imobilizările necorporale au adesea o importanță semnificativă în analiza prețurilor de transfer. Prin urmare, în identificarea naturii unui transfer de drepturi asupra activelor necorporale este important să se ia în considerare dacă cesionarul primește dreptul de a utiliza activele necorporale transferate

în scopul cercetării și dezvoltării ulterioare. În tranzacțiile dintre întreprinderi independente, se respectă acordurile în care cedentul/licențiatorul își păstrează dreptul deplin asupra oricăror îmbunătățiri ale imobilizării necorporale licențiate care pot fi dezvoltate pe durata licenței. Tranzacțiile între întreprinderi independente sunt, de asemenea, respectate în cazul în care cesionarul/licențiatul își păstrează dreptul la orice îmbunătățiri pe care le poate dezvolta, fie pe durata licenței sale, fie pe termen nelimitat. Natura oricăror limitări privind dezvoltarea ulterioară a imobilizărilor necorporale transferate sau capacitatea cesionarului și a cedentului de a obține un beneficiu economic din astfel de îmbunătățiri poate afecta valoarea drepturilor transferate și comparabilitatea a două tranzacții care implică imobilizări necorporale identice sau strâns comparabile. Aceste limitări trebuie evaluate atât în funcție de condițiile scrise ale acordurilor, cât și de comportamentul real al părților afectate.

6.91 Dispozițiile Secțiunii D.1.1 din Capitolul I se aplică în identificarea naturii specifice a unei tranzacții care implică un transfer de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale, în identificarea naturii oricăror imobilizări necorporale transferate și în identificarea oricăror limitări impuse de termenii transferului cu privire la utilizarea acestor imobilizări necorporale. De exemplu, o specificație scrisă conform căreia o licență este neexclusivă sau cu durată limitată nu trebuie respectată de administrația fiscală dacă o astfel de specificație nu este în concordanță cu comportamentul părților. Exemplul 18 din Anexa la Capitolul VI ilustrează dispozițiile prezentului alineat.

C.1.2. Transferul unor combinații de imobilizări necorporale

6.92 Imobilizările necorporale (inclusiv drepturile limitate asupra imobilizărilor necorporale) pot fi transferate individual sau în combinație cu alte imobilizări necorporale. În luarea în considerare a tranzacțiilor care implică transferuri de combinații de active necorporale, apar adesea două probleme conexe.

6.93 Prima dintre acestea implică natura și consecințele economice ale interacțiunilor dintre diferite active necorporale. Este posibil ca unele active necorporale să fie mai valoroase în combinație cu alte active necorporale decât ar fi cazul dacă activele necorporale ar fi luate în considerare separat. Prin urmare, este important să se identifice natura interacțiunilor juridice și economice dintre activele necorporale care sunt transferate în combinație.

6.94 De exemplu, un produs farmaceutic va avea adesea asociate trei sau mai multe tipuri de active necorporale. Ingredientul farmaceutic activ poate fi protejat de unul sau mai multe brevete. De asemenea, produsul va fi fost supus unui proces de testare și este posibil ca o autoritate guvernamentală de reglementare să fi emis o aprobare de comercializare a produsului pe o anumită piață geografică și pentru indicații specifice aprobate pe baza testării respective. Produsul poate fi comercializat sub o

anumită marcă comercială. În combinație, aceste active necorporale pot fi extrem de valoroase. În mod izolat, unul sau mai multe dintre ele pot avea o valoare mult mai mică. De exemplu, marca comercială fără brevet și fără autorizația de punere pe piață poate avea o valoare limitată, deoarece produsul nu ar putea fi vândut fără autorizația de punere pe piață, iar concurenții generici nu ar putea fi excluși de pe piață fără brevet. În mod similar, valoarea brevetului poate fi mult mai mare odată ce a fost obținută autorizația de punere pe piață decât ar fi cazul în absența autorizației de punere pe piață. Interacțiunile dintre fiecare dintre aceste clase de imobilizări necorporale, precum și dintre părțile care au îndeplinit funcții, au suportat riscurile și au suportat costurile asociate asigurării imobilizărilor necorporale, sunt, prin urmare, foarte importante în efectuarea unei analize a prețurilor de transfer cu privire la un transfer de imobilizări necorporale. Este important să se ia în considerare contribuția relativă la crearea de valoare în cazul în care diferite întreprinderi asociate dețin drepturi asupra activelor necorporale utilizate.

6.95 O a doua problemă, conexă, implică importanța asigurării faptului că toate activele necorporale transferate într-o anumită tranzacție au fost identificate. Este posibil, de exemplu, ca imobilizările necorporale să fie atât de interconectate încât, ca o chestiune de fond, să nu fie posibil transferul unuia în lipsa celuilalt. Într-adevăr, se întâmplă adesea ca un transfer al unei imobilizări necorporale să implice în mod necesar transferul altor imobilizări necorporale. În astfel de cazuri, este important să se identifice toate activele necorporale puse la dispoziția cesionarului ca urmare a unui transfer de active necorporale, aplicând principiile Secțiunii D.1 din Capitolul I. De exemplu, transferul drepturilor de utilizare a unei mărci în temeiul unui acord de licență va implica, de obicei, și licențierea valorii reputaționale, denumită uneori fond comercial, asociată cu marca respectivă, în cazul în care licențiatorul este cel care a constituit un astfel de fond comercial. Orice taxă de licență necesară trebuie să ia în considerare atât marca comercială, cât și valoarea reputațională asociată. Exemplul 20 din Anexa la Capitolul VI ilustrează principiile acestui alineat.

6.96 Este important să se identifice situațiile în care contribuabilii sau administrațiile fiscale pot încerca să separe în mod artificial activele necorporale pe care, în esență, părți independente nu le-ar separa în circumstanțe comparabile. De exemplu, încercările de a separa în mod artificial mărcile comerciale sau denumirile comerciale de fondul comercial sau valoarea reputațională care este asociată în fapt cu marca comercială sau denumirea comercială ar trebui identificate și analizate critic. Exemplul 21 din Anexa la Capitolul VI ilustrează principiile acestui alineat.

6.97 Trebuie recunoscut faptul că procesul de identificare a tuturor imobilizărilor necorporale transferate într-o anumită tranzacție este un exercițiu de identificare, prin referire la acordurile scrise și la conduita reală a părților, a tranzacțiilor efective care au fost efectuate, aplicând principiile

Secțiunii D.1 din Capitolul I.

C.1.3. Transferul imobilizărilor necorporale sau al drepturilor asupra imobilizărilor necorporale în combinație cu alte tranzacții comerciale

6.98 În unele situații, imobilizările necorporale sau drepturile asupra imobilizărilor necorporale pot fi transferate în combinație cu activele comerciale corporale sau în combinație cu serviciile. Este important într-o astfel de situație să se determine dacă imobilizările necorporale au fost efectiv transferate în legătură cu tranzacția. De asemenea, este important ca toate imobilizările necorporale transferate în legătură cu o anumită tranzacție să fie identificate și luate în considerare în analiza prețurilor de transfer. Exemplele 23-25 din Anexa la Capitolul VI ilustrează principiile acestui alineat.

6.99 În unele situații, este posibilă și adecvată separarea tranzacțiilor cu bunuri sau servicii corporale de transferurile de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale în scopul efectuării unei analize a prețurilor de transfer. În aceste situații, prețul unui contract global trebuie să fie dezagregate pentru a confirma că fiecare element al tranzacției este în concordanță cu Principiul valorii de piață . În alte situații, tranzacțiile pot fi atât de strâns legate încât este dificil să se separe tranzacțiile cu bunuri corporale sau servicii de transferurile de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale. Fiabilitatea comparabilelor disponibile este un factor important când se analizează dacă tranzacțiile ar trebui combinate sau separate. În special, este important să se ia în considerare dacă comparabilele disponibile permit evaluarea precisă a interacțiunilor dintre tranzacții.

6.100 O situație în care tranzacțiile care implică transferuri de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale pot fi combinate cu alte tranzacții implică un contract de franciză. În cadrul unui astfel de acord, un membru al unui grup de întreprinderi multinaționale poate conveni să furnizeze o combinație de servicii și imobilizări necorporale unei întreprinderi asociate în schimbul unei taxe unice. În cazul în care serviciile și imobilizările necorporale puse la dispoziție în cadrul unui astfel de acord sunt atât de unice încât nu pot fi identificate comparabile fiabile pentru întregul pachet de servicii/active necorporale, poate fi necesar să se separe diferitele părți ale pachetului de servicii și imobilizările necorporale pentru o analiză separată a prețurilor de transfer. Cu toate acestea, trebuie avut în vedere faptul că interacțiunile dintre diverse active necorporale și servicii pot spori valoarea ambelor.

6.101 În alte situații, furnizarea unui serviciu și transferul uneia sau mai multor active necorporale pot fi atât de strâns interconectate încât este dificil să se separe tranzacțiile în scopul unei analize a prețurilor de transfer. De exemplu, unele transferuri de drepturi asupra software-ului pot fi combinate

cu un angajament al cedentului de a furniza servicii de întreținere continuă a software-ului, care pot include actualizări periodice ale software-ului. În situațiile în care serviciile și transferurile de active necorporale sunt interconectate, poate fi necesară determinarea prețurilor în condiții de valoare de piață pe bază agregată.

6.102 Trebuie subliniat faptul că delimitarea tranzacției ca furnizare de produse sau servicii sau transfer de active necorporale sau o combinație a acestora nu dictează neapărat utilizarea unei anumite metode de stabilire a prețurilor de transfer. De exemplu, o abordare cost-plus nu este adecvată pentru toate tranzacțiile de servicii și nu toate tranzacțiile cu active necorporale necesită evaluări complexe sau aplicarea metodei împărțirii profitului. Faptele din fiecare caz în parte și rezultatele analizei funcționale necesare vor ghida modul în care tranzacțiile sunt combinate, delimitate și analizate în scopul stabilirii prețurilor de transfer, precum și selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer într-un anumit caz. Obiectivul final este de a identifica prețurile și alte condiții relevante care ar fi stabilite între întreprinderi independente în tranzacții comparabile.

6.103 În plus, trebuie subliniat și faptul că a determina dacă tranzacțiile trebuie agregate sau segregate în scopul analizei implică, de obicei, delimitarea tranzacției efective întreprinse prin referire la acordurile scrise și comportamentul real al părților. Determinările privind tranzacția efectivă efectuată constituie un element necesar în determinarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în cazul respectiv.

C.2. Tranzacții care implică utilizarea imobilizărilor necorporale în legătură cu vânzările de bunuri sau prestările de servicii

6.104 Imobilizările necorporale pot fi utilizate în legătură cu tranzacții controlate în situații în care nu există transfer de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale. De exemplu, imobilizările necorporale pot fi utilizate de una sau de ambele părți la o tranzacție controlată în legătură cu fabricarea de bunuri vândute unei întreprinderi asociate, în legătură cu comercializarea bunurilor achiziționate de la o întreprindere asociată sau în legătură cu prestarea de servicii în numele unei întreprinderi asociate. Natura unei astfel de tranzacții trebuie să fie specificată în mod clar și orice active necorporale relevante utilizate de oricare dintre părți în legătură cu o astfel de tranzacție controlată trebuie să fie identificate și luate în considerare în analiza de comparabilitate, în selectarea și aplicarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer pentru tranzacția respectivă și în alegerea părții testate. Îndrumări suplimentare privind determinarea condițiilor de valoare de piață pentru tranzacțiile care implică utilizarea imobilizărilor necorporale în legătură cu

vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii sunt cuprinse în Secțiunile D.1 și D.4 din acest capitol.

6.105 Necesitatea de a analiza utilizarea imobilizărilor necorporale de către o parte la o tranzacție controlată care implică o vânzare de bunuri poate fi ilustrată după cum urmează. Să presupunem că un producător de autovehicule utilizează propriile brevete valoroase pentru a produce autovehicule pe care apoi le vinde distribuitorilor asociați. Să presupunem că brevetele contribuie în mod semnificativ la valoarea autovehiculelor. Brevetele și valoarea cu care contribuie acestea trebuie identificate și examinate în analiza de comparabilitate a tranzacției care constă în vânzarea de autovehicule de către producătorul auto către distribuitorii săi asociați, în selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer pentru tranzacții și în selectarea părții testate. Distribuitorii asociați care achiziționează autovehiculele nu dobândesc însă niciun drept asupra brevetelor producătorului. Într-un astfel de caz, brevetele sunt utilizate în producție și pot afecta valoarea autovehiculelor, dar brevetele în sine nu sunt transferate.

6.106 Ca un alt exemplu de utilizare a imobilizărilor necorporale în legătură cu o tranzacție controlată, să presupunem că o societate de explorare a achiziționat sau a colectat date și analize geologice de valoare, precum și software și know-how de explorare sofisticate. Să presupunem, de asemenea, că utilizează aceste imobilizări necorporale pentru a furniza servicii de explorare unei întreprinderi asociate. Aceste imobilizări necorporale trebuie identificate și luate în considerare în analiza de comparabilitate a tranzacțiilor de servicii dintre societatea de explorare și compania asociată, în selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer pentru tranzacție și în selectarea părții testate. Presupunând că întreprinderea asociată a societății de explorare nu dobândește drepturi asupra activelor necorporale ale societății de explorare, activele necorporale sunt utilizate în prestarea serviciilor și pot afecta valoarea serviciilor, dar nu sunt transferate.

D. Îndrumări suplimentare pentru determinarea condițiilor de valoare de piață în cazul tranzacțiilor care implică imobilizări necorporale

6.107 După ce au fost identificate tranzacțiile relevante care implică imobilizări necorporale, au fost identificate cu acuratețe acele imobilizări necorporale implicate în aceste tranzacții, au fost identificate entitatea sau entitățile care dețin în mod legal imobilizările necorporale, precum și cele care contribuie la valoarea imobilizărilor necorporale, trebuie să fie posibilă identificarea condițiilor de valoare de piață pentru tranzacțiile relevante. Principiile stabilite în Capitolele I - III din prezentul Ghid OCDE 2017 trebuie aplicate pentru a determina condițiile de valoare de piață pentru

tranzacțiile care implică imobilizări necorporale. Mai cu seamă procesul recomandat în 9 pași prevăzut la alineatul 3.4 poate fi util în identificarea condițiilor de valoare de piață pentru tranzacțiile care implică imobilizări necorporale. Ca parte esențială a aplicării principiilor din Capitolul III pentru efectuarea unei analize de comparabilitate în cadrul procesului descris la alineatul 3.4, trebuie luate în considerare principiile conținute în Secțiunile A, B și C din prezentul Capitol VI.

6.108 Cu toate acestea, principiile din Capitolele I - III pot fi uneori dificil de aplicat tranzacțiilor controlate care implică imobilizări necorporale. Imobilizările necorporale pot avea caracteristici speciale care complică căutarea comparabilelor și, în unele cazuri, fac dificilă stabilirea prețurilor la momentul tranzacției. În plus, din motive comerciale pe deplin legitime, din cauza relației dintre ele, întreprinderile asociate pot uneori să structureze o tranzacție care implică imobilizări necorporale într-o manieră pe care întreprinderile independente nu ar avea-o în vedere. A se vedea alineatul 1.11. Utilizarea sau transferul de imobilizări necorporale poate ridica probleme dificile în ceea ce privește comparabilitatea, selectarea metodelor de stabilire a prețurilor de transfer și determinarea condițiilor de valoare de piață pentru tranzacții. Prezenta Secțiune D oferă îndrumări suplimentare pentru utilizarea în aplicarea principiilor din Capitolele I - III pentru a determina condițiile de valoare de piață pentru tranzacțiile controlate care implică imobilizări necorporale.

6.109 Secțiunea D.1 oferă îndrumări generale suplimentare referitoare la toate tranzacțiile care implică imobilizări necorporale. Secțiunea D.2 oferă îndrumări suplimentare legate în mod specific de tranzacțiile care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale. Secțiunea D.3 oferă îndrumări suplimentare cu privire la transferurile de imobilizări necorporale sau drepturile asupra imobilizărilor necorporale a căror valoare este extrem de incertă la momentul transferului. Secțiunea D.4 oferă o abordare a stabilirii prețurilor imobilizărilor necorporale a căror valoare este dificil de cuantificat. Secțiunea D.5 oferă îndrumări suplimentare aplicabile tranzacțiilor care implică utilizarea imobilizărilor necorporale în legătură cu vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii în situațiile în care nu există transfer de drepturi asupra imobilizărilor necorporale.

D.1. Principii generale aplicabile în tranzacțiile care implică imobilizări necorporale

6.110 Secțiunea D din Capitolul I și Capitolul III conțin principii care trebuie luate în considerare și un proces recomandat care trebuie urmat în efectuarea unei analize de comparabilitate. Principiile descrise în aceste secțiuni ale Ghidului se aplică tuturor tranzacțiilor controlate care implică

imobilizări necorporale.

6.111 În aplicarea principiilor din Ghidul OCDE 2017 referitoare la conținutul și procesul unei analize de comparabilitate într-o tranzacție care implică imobilizări necorporale, o analiză a prețurilor de transfer trebuie să examineze opțiunile disponibile în mod realist pentru fiecare dintre părțile la tranzacție.

6.112 În analiza opțiunilor disponibile în mod realist părților trebuie avute în vedere perspectivele fiecăreia dintre părțile la tranzacție. O analiză de comparabilitate care se concentrează doar pe o parte a unei tranzacții nu oferă, în general, o bază suficientă pentru evaluarea unei tranzacții care implică imobilizări necorporale (inclusiv în acele situații pentru care se determină în cele din urmă o metodă unilaterală de stabilire a prețurilor de transfer).

6.113 Deși este important să se ia în considerare perspectivele ambelor părți ale tranzacției în efectuarea unei analize de comparabilitate, circumstanțele comerciale specifice ale uneia dintre părți nu ar trebui utilizate pentru a dicta un rezultat contrar opțiunilor disponibile în mod realist ale celeilalte părți. De exemplu, nu se așteaptă ca un cedent să accepte un preț pentru transferul total sau parțial al drepturilor sale asupra unei imobilizări necorporale care este mai puțin avantajos pentru cedent decât celelalte opțiuni disponibile în mod realist (inclusiv nerealizarea unui transfer), doar pentru că un anumit cesionar asociat nu dispune de resursele necesare pentru a exploata în mod eficient drepturile transferate asupra imobilizării necorporale. În mod similar, nu trebuie să se aștepte ca un cesionar să accepte un preț pentru un transfer de drepturi asupra uneia sau mai multor imobilizări necorporale care ar face imposibil ca cesionarul să anticipeze obținerea unui profit utilizând drepturile dobândite asupra imobilizărilor necorporale în activitatea sa. Un astfel de rezultat ar fi mai puțin favorabil cesionarului decât opțiunea sa disponibilă în mod realist de a nu se angaja deloc în transfer.

6.114 Adeseori se va întâmpla ca un preț într-o tranzacție care implică active necorporale să fie în concordanță cu opțiunile disponibile în mod realist fiecăreia dintre părți. Faptul că există astfel de prețuri este în concordanță cu ipoteza că grupurile de întreprinderi multinaționale încearcă să optimizeze alocarea resurselor. În cazul în care apar situații în care prețul minim acceptabil pentru cedent, pe baza opțiunilor sale disponibile în mod realist, depășește prețul maxim acceptabil pentru cesionar, pe baza opțiunilor sale disponibile în mod realist, este necesar să se analizeze dacă nu cumva tranzacția reală nu trebuie să fie luată în considerare în conformitate cu criteriul de nerecunoaștere prevăzut în Secțiunea D.2 din Capitolul I sau dacă condițiile tranzacției ar trebui ajustate în alt mod. În mod similar, dacă apar situații în care se declară că fie utilizarea actuală a unei imobilizări necorporale, fie o opțiune propusă disponibilă în mod realist (adică o utilizare alternativă a imobilizării necorporale) nu optimizează alocările de

resurse, poate fi necesar să se ia în considerare dacă astfel de afirmații sunt în concordanță cu faptele și circumstanțele reale ale cazului. Această discuție subliniază importanța analizării tuturor faptelor și circumstanțelor relevante în delimitarea cu exactitate a tranzacției reale care implică imobilizări necorporale.

D.2. Îndrumări suplimentare privind transferurile de imobilizări necorporale sau drepturile asupra imobilizărilor necorporale

6.115 Această secțiune oferă îndrumări suplimentare cu privire la problemele specifice apărute în legătură cu transferul între întreprinderi asociate al imobilizărilor necorporale sau al drepturilor asupra imobilizărilor necorporale. Astfel de tranzacții pot include vânzări de active necorporale, precum și tranzacții care sunt echivalente din punct de vedere economic cu vânzările. Astfel de tranzacții ar putea include, de asemenea, o licență de drepturi asupra uneia sau mai multor active necorporale sau o tranzacție similară. Această secțiune nu este destinată să ofere îndrumări cuprinzătoare cu privire la tratamentul prețurilor de transfer al unor astfel de transferuri de imobilizări necorporale. Mai degrabă, acesta completează dispozițiile aplicabile din Capitolele I - III și îndrumările din Secțiunile A, B, C și D.1 din acest capitol, în contextul transferurilor de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale, oferind îndrumări cu privire la anumite subiecte specifice care apar în mod obișnuit în legătură cu astfel de transferuri.

D.2.1. Comparabilitatea imobilizărilor necorporale sau a drepturilor asupra imobilizărilor necorporale

6.116 În aplicarea dispozițiilor Capitolelor I – III în cazul tranzacțiilor care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturile asupra imobilizărilor necorporale trebuie avut în vedere faptul că imobilizările necorporale au adesea caracteristici unice și, prin urmare, au potențialul de a genera profituri și de a crea beneficii viitoare care pot fi foarte diferite. Prin urmare, atunci când se efectuează o analiză de comparabilitate cu privire la un transfer de imobilizări necorporale, este esențial să se analizeze caracteristicile unice ale imobilizărilor necorporale. Acest lucru este deosebit de important în cazul în care metoda CUP este considerată a fi cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer, dar are, de asemenea, importanță și în aplicarea altor metode care se bazează pe comparabile. În cazul unui transfer al unei imobilizări necorporale sau al unor drepturi asupra unei imobilizări necorporale care oferă întreprinderii un avantaj competitiv unic pe piață, imobilizările necorporale sau tranzacțiile pretins comparabile trebuie să fie examinate cu atenție. Este esențial să se

evalueze dacă potențialele comparabile prezintă, de fapt, un profit potențial similar.

6.117 Mai jos este prezentată o descriere a unora dintre caracteristicile specifice ale imobilizărilor necorporale care se pot dovedi importante într-o analiză de comparabilitate care implică transferuri de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale. Următoarea listă nu este exhaustivă și, într-un caz specific, analiza unor factori suplimentari sau diferiți poate fi o parte esențială a unei analize de comparabilitate.

D.2.1.1. Exclusivitatea

6.118 Un aspect important în analiza de comparabilitate poate fi dacă drepturile asupra imobilizărilor necorporale relevante pentru o anumită tranzacție care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturile asupra imobilizărilor necorporale sunt exclusive sau neexclusive. Unele imobilizări necorporale permit proprietarului legal al acestora să excludă pe alții de la utilizarea imobilizării necorporale. Un brevet, de exemplu, acordă un drept exclusiv de utilizare a invenției care face obiectul brevetului pentru o perioadă de ani. În cazul în care partea care controlează drepturile necorporale poate exclude alte întreprinderi de pe piață sau le poate exclude de la utilizarea activelor necorporale care oferă un avantaj pe piață, partea respectivă se poate bucura de un grad ridicat de putere sau influență pe piață. O parte care are drepturi neexclusive asupra imobilizărilor necorporale nu va putea exclude toți concurenții și, în general, nu va avea același grad de putere sau influență pe piață. În consecință, natura exclusivă sau neexclusivă a imobilizărilor necorporale sau a drepturilor asupra imobilizărilor necorporale trebuie avută în vedere în analiza de comparabilitate.

D.2.1.2. Amploarea și durata protecției juridice

6.119 Amploarea și durata protecției juridice a imobilizărilor necorporale relevante pentru un anumit transfer pot fi aspecte importante în analiza de comparabilitate. Protecțiile legale asociate cu unele active necorporale pot împiedica concurenții să intre pe o anumită piață. Pentru alte active necorporale, cum ar fi know-how-ul sau secretele comerciale, protecția juridică disponibilă poate avea o natură diferită și nu poate fi la fel de puternică sau să dureze atât de mult. Pentru imobilizările necorporale cu durată de viață utilă limitată, durata protecției legale poate fi importantă, deoarece durata drepturilor necorporale va afecta așteptările părților la o tranzacție cu privire la beneficiile viitoare din exploatarea imobilizărilor necorporale. De exemplu, două brevete altfel comparabile nu vor avea o valoare echivalentă dacă unul expiră la sfârșitul unui an, iar celălalt expiră abia după zece ani.

D.2.1.3. Domeniul geografic de aplicare

6.120 Domeniul geografic de aplicare al imobilizărilor necorporale sau

al drepturilor asupra imobilizărilor necorporale este un aspect important de comparabilitate. O acordare globală a drepturilor asupra imobilizărilor necorporale poate fi mai valoroasă decât o acordare limitată la una sau mai multe țări, în funcție de natura produsului, de natura imobilizărilor necorporale și de natura piețelor în cauză.

D.2.1.4. Durata de viață utilă

6.121 Multe imobilizări necorporale au o durată de viață utilă limitată. Durata de viață utilă a unei anumite imobilizări necorporale poate fi afectată de natura și durata protecției legale acordate imobilizării necorporale, așa cum s-a menționat mai sus. Durata de viață utilă a unor imobilizări necorporale poate fi, de asemenea, afectată de rata schimbărilor tehnologice dintr-o industrie și de dezvoltarea de produse noi și potențial îmbunătățite. De asemenea, poate fi cazul ca durata de viață utilă a anumitor imobilizări necorporale să poată fi prelungită.

6.122 Prin urmare, în efectuarea unei analize de comparabilitate, este important să se analizeze durata de viață utilă preconizată a imobilizărilor necorporale în cauză. În general, imobilizările necorporale care se așteaptă să ofere avantaje de piață pentru o perioadă mai lungă de timp vor fi mai valoroase decât imobilizările necorporale similare care oferă astfel de avantaje pentru o perioadă mai scurtă de timp, toate celelalte aspecte fiind egale. În evaluarea duratei de viață utilă a imobilizărilor necorporale este, de asemenea, important să se ia în considerare utilizarea imobilizărilor necorporale. Durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale care formează o bază pentru cercetarea și dezvoltarea continuă se poate extinde dincolo de durata de viață comercială a liniei de produse de generație actuală bazată pe acea imobilizare necorporală.

D.2.1.5. Stadiul de dezvoltare

6.123 În efectuarea unei analize de comparabilitate, poate fi important să se ia în considerare stadiul de dezvoltare a anumitor imobilizări necorporale. Se întâmplă adesea ca o imobilizare necorporală să fie transferată într-o tranzacție controlată la un moment dat înainte de a se fi demonstrat pe deplin că imobilizarea necorporală va sprijini produse viabile din punct de vedere comercial. Un exemplu comun apare în industria farmaceutică, unde compușii chimici pot fi brevetați, iar brevetele (sau drepturile de utilizare a brevetelor) pot fi transferate în tranzacții controlate cu mult înainte de momentul în care cercetarea, dezvoltarea ulterioară și testarea demonstrează că compusul constituie un tratament sigur și eficient pentru o anumită afecțiune medicală.

6.124 Ca regulă generală, imobilizările necorporale referitoare la produse cu viabilitate comercială stabilită vor fi mai valoroase decât imobilizările necorporale comparabile în alt mod referitoare la produse a căror viabilitate comercială nu a fost încă stabilită. În efectuarea unei analize

de comparabilitate care implică active necorporale parțial dezvoltate, este important să se evalueze probabilitatea ca dezvoltarea ulterioară să conducă la beneficii viitoare semnificative din punct de vedere comercial. În anumite circumstanțe, datele din industrie privind riscurile asociate cu dezvoltarea ulterioară pot fi utile pentru astfel de evaluări. Cu toate acestea, circumstanțele specifice ale oricărei situații individuale trebuie să fie întotdeauna luate în considerare.

D.2.1.6. Drepturi la îmbunătățiri, revizuiri și actualizări

6.125 Adesea, o considerație importantă într-o analiză de comparabilitate care implică active necorporale se referă la drepturile părților în ceea ce privește îmbunătățirile, revizuirile și actualizările viitoare ale activelor necorporale. În unele industrii, produsele protejate prin active necorporale pot deveni învechite sau necompetitive într-o perioadă relativ scurtă de timp, în absența dezvoltării și îmbunătățirii continue a activelor necorporale. Ca urmare, accesul la actualizări și îmbunătățiri poate fi diferența dintre obținerea unui avantaj pe termen scurt din activele necorporale și obținerea unui avantaj pe termen mai lung. Prin urmare, este necesar să se ia în considerare, în scopuri de comparabilitate, dacă o anumită acordare a drepturilor asupra imobilizărilor necorporale include sau nu accesul la îmbunătățiri, revizuiri și actualizări ale imobilizărilor necorporale.

6.126 O întrebare foarte asemănătoare, adesea importantă într-o analiză de comparabilitate, este aceea dacă cesionarul imobilizărilor necorporale obține dreptul de a utiliza imobilizările necorporale în legătură cu cercetarea îndreptată spre dezvoltarea de imobilizări necorporale noi și îmbunătățite. De exemplu, dreptul de a utiliza o platformă software existentă ca bază pentru dezvoltarea de noi produse software poate scurta timpii de dezvoltare și poate face diferența între a fi primul care comercializează un produs sau o aplicație nouă sau a fi forțat să intre pe o piață deja ocupată de produse competitive consacrate. Prin urmare, o analiză de comparabilitate în ceea ce privește imobilizările necorporale trebuie să ia în considerare drepturile părților în ceea ce privește utilizarea imobilizărilor necorporale în dezvoltarea de versiuni noi și îmbunătățite ale produselor.

D.2.1.7. Beneficiile viitoare anticipate

6.127 Fiecare dintre considerațiile de comparabilitate de mai sus are o consecință în ceea ce privește așteptările părților la o tranzacție cu privire la beneficiile viitoare care vor fi obținute din utilizarea imobilizărilor necorporale în cauză. Dacă, din orice motiv, există o discrepanță semnificativă între beneficiul viitor anticipat al utilizării unei imobilizări necorporale spre deosebire de alta, este dificil să se considere că imobilizările necorporale sunt suficient de comparabile pentru a susține o analiză de comparabilitate a prețurilor de transfer în absența unor ajustări fiabile de comparabilitate. În mod specific, este important să se ia în

considerare rentabilitatea reală și potențială a produselor sau a produselor potențiale care se bazează pe imobilizări necorporale. Imobilizările necorporale care oferă o bază pentru produse sau servicii cu profit ridicat nu sunt susceptibile de a fi comparabile cu imobilizările necorporale care susțin produse sau servicii doar cu profituri medii din industrie. Orice factor care afectează în mod semnificativ așteptările părților la o tranzacție controlată de a obține beneficii viitoare din imobilizarea necorporală trebuie luat în considerare la efectuarea analizei de comparabilitate.

D.2.2. Compararea riscului în cazurile care implică transferuri de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale

6.128 La efectuarea unei analize de comparabilitate care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale, trebuie luată în considerare existența riscurilor legate de probabilitatea obținerii de beneficii economice viitoare din activele necorporale transferate, inclusiv alocarea riscurilor între părți, care ar trebui analizate în cadrul stabilit în secțiunea D.1.2 din capitolul I. Următoarele tipuri de riscuri, printre altele, ar trebui luate în considerare pentru a evalua dacă transferurile de active necorporale sau combinațiile de active necorporale sunt comparabile și pentru a evalua dacă activele necorporale în sine sunt comparabile.

- Riscuri legate de dezvoltarea viitoare a imobilizărilor necorporale. Aceasta include o analiză care să releve dacă imobilizările necorporale se referă la produse viabile din punct de vedere comercial, dacă imobilizările necorporale pot sprijini produse viabile din punct de vedere comercial în viitor, care este costul preconizat al dezvoltării și testării viitoare necesare, care este probabilitatea ca o astfel de dezvoltare și testare să se dovedească a fi de succes și alte considerații similare. Analiza riscului de dezvoltare este deosebit de importantă în situațiile care implică transferuri de active necorporale parțial dezvoltate.

- Riscuri legate de uzura morală a produselor si deprecierea valorii imobilizărilor necorporale. Aceasta include o evaluare a probabilității ca în viitor concurenții să introducă produse sau servicii care ar eroda semnificativ piața produselor dependente de imobilizările necorporale analizate.

- Riscuri legate de încălcarea drepturilor asupra activelor necorporale. Aceasta include o evaluare a probabilității ca alții să pretindă cu succes că produsele bazate pe active necorporale încalcă propriile lor drepturi asupra imobilizărilor necorporale și o evaluare a costurilor probabile ale apărării împotriva unor astfel de

pretenții. Aceasta include, de asemenea, o evaluare a probabilității ca titularul drepturilor necorporale să poată împiedica cu succes alte persoane să aducă atingere imobilizărilor necorporale, riscul ca produsele contrafăcute să erodeze rentabilitatea pieţelor relevante și probabilitatea ca daune substanțiale să poată fi colectate în caz de încălcare.

- Răspunderea pentru produse și riscuri similare legate de utilizarea viitoare a imobilizărilor necorporale.

D.2.3. Ajustări de comparabilitate cu privire la transferurile de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale

6.129 Principiile de la alineatele 3.47-3.54 referitoare la ajustările de comparabilitate se aplică în ceea ce privește tranzacțiile care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale. Este important de remarcat faptul că diferențele dintre imobilizările necorporale pot avea consecințe economice semnificative care pot fi dificil de ajustat în mod eficient. În special în situațiile în care sumele atribuibile ajustărilor de comparabilitate reprezintă un procent mare din compensația pentru imobilizările necorporale, pot exista motive să credem că, în funcție de faptele specifice, calculul ajustării nu este fiabil și că imobilizările necorporale comparate nu sunt, de fapt, suficient de comparabile pentru a susține o analiză valabilă a prețurilor de transfer. Dacă ajustările de comparabilitate fiabile nu sunt posibile, poate fi necesar să se selecteze o metodă de stabilire a prețurilor de transfer care să fie mai puțin dependentă de identificarea activelor necorporale comparabile sau a tranzacțiilor comparabile.

D.2.4. Utilizarea comparabilelor extrase din bazele de date

6.130 Comparabilitatea și posibilitatea de a face ajustări de comparabilitate sunt deosebit de importante pentru a lua în considerare activele necorporale potențial comparabile și ratele redevențelor aferente extrase din bazele de date comerciale sau din compilații pentru care există drept de proprietate ale licențelor disponibile publicului sau ale acordurilor similare. Principiile Secțiunii A.4.3.1 din Capitolul III se aplică pe deplin în evaluarea utilității tranzacțiilor extrase din astfel de surse. În special, este important să se evalueze dacă datele disponibile publicului extrase din bazele de date comerciale și compilațiile pentru care există drept de proprietate sunt suficient de detaliate pentru a permite o evaluare a caracteristicilor specifice ale imobilizărilor necorporale care pot fi importante în efectuarea unei analize de comparabilitate. În evaluarea acordurilor de licență comparabile identificate din bazele de date, faptele specifice ale cazului, inclusiv metodologia aplicată, trebuie luate în considerare în contextul dispozițiilor de

la alineatul 3.38.

D.2.5. Selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în cazuri care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale

6.131 Principiile din prezentul Ghid referitoare la selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în funcție de circumstanțele cazului sunt descrise la alineatele 2.1-2.12. Aceste principii se aplică pe deplin cazurilor care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale. La selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer într-un caz care implică un transfer de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale, trebuie acordată atenție (i) naturii imobilizărilor necorporale relevante, (ii) dificultății de a identifica tranzacții și imobilizări necorporale necontrolate comparabile în multe, dacă nu în majoritatea cazurilor și (iii) dificultatea aplicării anumitor metode de stabilire a prețurilor de transfer descrise în Capitolul II în cazurile care implică transferul de active necorporale. Aspectele discutate mai jos sunt deosebit de importante în selectarea metodelor de stabilire a prețurilor de transfer în conformitate cu liniile directoare.

6.132 În aplicarea principiilor de la alineatele 2.1-2.12 aspectelor care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale, este important să se recunoască faptul că tranzacțiile structurate în moduri diferite pot avea consecințe economice similare. De exemplu, prestarea unui serviciu care utilizează imobilizări necorporale poate avea consecințe economice foarte asemănătoare cu o tranzacție care implică transferul unei imobilizări necorporale (sau transferul drepturilor asupra imobilizării necorporale), deoarece oricare dintre acestea poate transmite valoarea imobilizării necorporale către cesionar. În consecință, în selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în legătură cu o tranzacție care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra activelor necorporale, este important să se ia în considerare consecințele economice ale tranzacției, mai degrabă decât să se procedeze pe baza unei calificări arbitrare.

6.133 Acest capitol clarifică faptul că, în chestiuni care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale, este important să nu se presupună pur și simplu că întregul profit net, după o rentabilitate limitată a celor care oferă funcții, trebuie să fie alocat în mod necesar proprietarului imobilizărilor necorporale. Selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer trebuie să se bazeze pe o analiză funcțională care să ofere o înțelegere clară a proceselor comerciale globale ale întreprinderii multinaționale și a modului în care imobilizările necorporale transferate interacționează cu alte funcții,

active și riscuri care cuprind activitatea globală. Analiza funcțională trebuie să identifice toți factorii care contribuie la crearea de valoare, care pot include riscurile suportate, caracteristicile specifice ale pieței, sediul, strategiile comerciale și sinergiile grupului de întreprinderi multinaționale, printre altele. Metoda de stabilire a prețurilor de transfer selectată și orice ajustări încorporate în această metodă pe baza analizei de comparabilitate trebuie să ia în considerare toți factorii care contribuie în mod semnificativ la crearea de valoare, nu numai imobilizările necorporale și funcțiile de rutină.

6.134 Principiile prevăzute la alineatele 2.12, 3.58 și 3.59 privind utilizarea mai multor metode de stabilire a prețurilor de transfer se aplică aspectelor care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale.

6.135 Alineatele 3.9-3.12 și alineatul 3.37 oferă îndrumări cu privire la agregarea tranzacțiilor separate în scopul analizei prețurilor de transfer. Aceste principii se aplică integral cazurilor care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale și sunt completate de îndrumările din Secțiunea C a acestui capitol. Într-adevăr, se întâmplă adesea ca imobilizările necorporale să poată fi transferate în combinație cu alte imobilizări necorporale sau în combinație cu tranzacții care implică vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii. În astfel de situații, este posibil ca cea mai fiabilă analiză a prețurilor de transfer să ia în considerare tranzacțiile interdependente în ansamblu, după cum este necesar pentru a îmbunătăți fiabilitatea analizei.

D.2.6. Îndrumări suplimentare privind metodele de stabilire a prețurilor de transfer în cazuri care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale

6.136 În funcție de faptele specifice, oricare dintre cele cinci metode de stabilire a prețurilor de transfer OCDE descrise în Capitolul II ar putea constitui cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer pentru circumstanțele cazului în care tranzacția implică un transfer controlat al uneia sau mai multor imobilizări necorporale. Utilizarea altor variante poate fi, de asemenea, adecvată.

6.137 În cazul în care analiza de comparabilitate identifică informații fiabile referitoare la tranzacții necontrolate comparabile, determinarea prețurilor în condiții de valoare de piață pentru un transfer de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale poate fi determinată pe baza unor astfel de comparabile după efectuarea oricăror ajustări de comparabilitate care sunt adecvate și fiabile.

6.138 Cu toate acestea, adesea este cazul, în chestiuni care implică transferuri de active necorporale sau drepturi asupra activelor necorporale,

ca analiza de comparabilitate (inclusiv analiza funcțională) să arate că nu există tranzacții necontrolate comparabile fiabile care pot fi utilizate pentru a determina prețul de piață și alte condiții. Acest lucru se poate întâmpla dacă imobilizările necorporale în cauză au caracteristici unice sau dacă au o importanță critică pentru ca astfel de imobilizări necorporale să fie transferate numai între întreprinderile asociate. De asemenea, poate rezulta din lipsa datelor disponibile privind tranzacțiile potențial comparabile sau din alte cauze. În ciuda lipsei unor comparabile fiabile, de obicei este posibil să se determine prețul de piață și alte condiții pentru tranzacția controlată.

6.139 În cazul în care nu pot fi identificate informații cu privire la tranzacții necontrolate comparabile fiabile, principiul valorii de piață impune utilizarea unei alte metode pentru a determina prețul pe care părțile necontrolate l-ar fi convenit în circumstanțe comparabile. În efectuarea unor astfel de determinări, este important să se ia în considerare:

- Funcțiile, activele și riscurile părților respective la tranzacție.
- Motivele comerciale pentru angajarea în tranzacție.
- Perspectivele și opțiunile disponibile în mod realist fiecărei părți la tranzacție.
- Avantajele competitive conferite de imobilizări necorporale, inclusiv, în special, rentabilitatea relativă a produselor și serviciilor sau a produselor și serviciilor potențiale legate de imobilizări necorporale.
- Beneficiile economice viitoare preconizate ale tranzacției.
- Alți factori de comparabilitate, cum ar fi caracteristicile piețelor locale, economiile cu sediul, colectivul de angajați și sinergiile grupului de întreprinderi multinaționale.

6.140 În identificarea prețurilor și a altor condiții care ar fi fost convenite între întreprinderi independente în circumstanțe comparabile, este adesea esențial să se identifice cu atenție aspectele idiosincratice ale tranzacției controlate care apar în virtutea relației dintre părți. Nu există nicio cerință ca întreprinderile asociate să își structureze tranzacțiile exact în același mod în care ar fi făcut-o întreprinderile independente. Cu toate acestea, în cazul în care structurile tranzacționale sunt utilizate de întreprinderile asociate care nu sunt tipice tranzacțiilor dintre părți independente, efectul acestor structuri asupra prețurilor și a altor condiții care ar fi fost convenite între părțile necontrolate în circumstanțe comparabile trebuie luate în calcul la evaluarea profiturilor care ar fi fost

obținute de fiecare dintre părți în condiții de valoare de piață.

6.141 Se va acorda atenție aplicării anumitor metode de stabilire a prețurilor de transfer ale OCDE într-o chestiune care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale. Metodele unilaterale, inclusiv metoda prețului de revânzare și metoda marjei nete, nu sunt, în general, metode fiabile pentru evaluarea directă a imobilizărilor necorporale. În unele circumstanțe, astfel de mecanisme pot fi utilizate pentru a evalua indirect imobilizările necorporale prin determinarea valorilor pentru unele funcții utilizând aceste metode și derivând o valoare reziduală pentru imobilizări necorporale. Cu toate acestea, principiile de la alineatul 6.133 sunt importante atunci când se urmează astfel de abordări și se va proceda cu atenție pentru a se asigura că toate funcțiile, riscurile, activele și alți factori care contribuie la generarea de venituri sunt identificați și evaluați în mod corespunzător.

6.142 Utilizarea metodelor de stabilire a prețurilor de transfer care încearcă să estimeze valoarea imobilizărilor necorporale pe baza costului dezvoltării imobilizărilor necorporale este, în general, descurajată. Rareori există o corelație între costul dezvoltării imobilizărilor necorporale și valoarea sau prețul de transfer al acestora odată dezvoltate. Prin urmare, metodele de stabilire a prețurilor de transfer bazate pe costul dezvoltării imobilizărilor necorporale ar trebui, de obicei, evitate.

6.143 Cu toate acestea, în anumite circumstanțe limitate, pot fi utilizate metode de stabilire a prețurilor de transfer bazate pe costul estimat al reproducerii sau înlocuirii imobilizării necorporale. Astfel de abordări pot avea uneori o aplicație valabilă în ceea ce privește dezvoltarea imobilizărilor necorporale utilizate pentru operațiuni interne de afaceri (de exemplu, sisteme software interne), în special în cazul în care imobilizările necorporale în cauză nu sunt imobilizări necorporale unice și de valoare. Cu toate acestea, în cazul în care imobilizările necorporale legate de produsele vândute pe piață sunt în discuție, metodele de evaluare a costurilor de înlocuire ridică probleme grave de comparabilitate. Printre alte preocupări, este necesar să se evalueze efectul întârzierilor asociate cu dezvoltarea amânată asupra valorii imobilizărilor necorporale. Adesea, este posibil să existe avantajul semnificativ de a fi primul care are un produs pe piață la o dată timpurie. Prin urmare, un produs identic (și imobilizările necorporale asociate) dezvoltat în perioadele viitoare nu va fi la fel de valoros ca același produs (și imobilizările necorporale asociate) disponibile în prezent. Într-un astfel de caz, costul de înlocuire estimat nu va fi un substitut valabil pentru valoarea unei imobilizări necorporale transferate în prezent. În mod similar, în cazul în care o imobilizare necorporală comportă protecții legale sau caracteristici de exclusivitate, costul faptului de a putea exclude concurenții de la utilizarea imobilizării necorporale nu se va reflecta într-o analiză bazată pe costul de înlocuire. În general, evaluările bazate pe costuri nu sunt fiabile atunci când sunt aplicate pentru a determina prețul în condiții de

valoare de piață pentru imobilizările necorporale parțial dezvoltate.

6.144 Prevederile alineatului 2.10 referitoare la utilizarea regulilor de bază se aplică determinărilor unui preț de transfer corect în orice tranzacție controlată, inclusiv în cazurile care implică utilizarea sau transferul de imobilizări necorporale. În consecință, o regulă generală nu poate fi utilizată pentru a demonstra că un preț sau o repartizare a veniturilor este efectuată în condiții de valoare de piață, inclusiv, mai ales, o repartizare a veniturilor între un licențiator și un licențiat al imobilizărilor necorporale.

6.145 Metodele de stabilire a prețurilor de transfer care sunt cel mai probabil să se dovedească utile în chestiuni care implică transferuri ale uneia sau a mai multor imobilizări necorporale sunt metoda CUP și metoda împărțirii profitului. Tehnicile de evaluare pot fi instrumente utile. Îndrumări suplimentare cu privire la metodele de stabilire a prețurilor de transfer care ar putea fi utile în legătură cu transferurile de imobilizări necorporale sunt prezentate mai jos.

D.2.6.1. Aplicarea metodei CUP

6.146 În cazul în care pot fi identificate tranzacții necontrolate comparabile fiabile, metoda CUP poate fi aplicată pentru a determina condițiile de valoare de piață pentru un transfer de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale. Principiile generale cuprinse la alineatele 2.14 - 2.26 se aplică atunci când metoda CUP este utilizată în legătură cu tranzacții care implică transferul de imobilizări necorporale. În cazul în care metoda CUP este utilizată în legătură cu transferul de imobilizări necorporale, trebuie acordată o atenție deosebită comparabilității imobilizărilor necorporale sau drepturilor asupra imobilizărilor necorporale transferate în tranzacția controlată și în potențialele tranzacții necontrolate comparabile. Ar trebui avute în vedere caracteristicile sau factorii de comparabilitate relevanți din punct de vedere economic descriși în Secțiunea D.1 din Capitolul I. Aspectele descrise în Secțiunile D.2.1-D.2.4 din acest capitol au o importanță deosebită în evaluarea comparabilității imobilizărilor necorporale specifice transferate și în efectuarea ajustărilor de comparabilitate, acolo unde este posibil. Trebuie recunoscut faptul că identificarea unor comparabile fiabile în multe cazuri care implică imobilizări necorporale poate fi dificilă sau imposibilă.

6.147 În unele situații, imobilizările necorporale achiziționate de un grup de întreprinderi multinaționale de la întreprinderi independente sunt transferate unui membru al grupului de întreprinderi multinaționale într-o tranzacție controlată imediat după achiziție. Într-un astfel de caz, prețul plătit pentru imobilizările necorporale achiziționate reprezintă adesea (după orice ajustări adecvate, inclusiv ajustări pentru activele achiziționate care nu sunt retransferate) un element comparabil util pentru determinarea prețului de valoare de piață pentru tranzacția controlată prin metoda CUP. În funcție de fapte și circumstanțe, prețul de achiziție al terțului în astfel de situații va

avea relevanță în determinarea prețurilor valoare de piață și a altor condiții pentru tranzacția controlată, chiar și în cazul în care imobilizările necorporale sunt achiziționate indirect printr-o achiziție de acțiuni sau în cazul în care prețul plătit terțului pentru acțiuni sau active depășește valoarea contabilă a activelor achiziționate. Exemplele 23 și 26 din Anexa la Capitolul VI ilustrează principiile acestui alineat.

D.2.6.2. Aplicarea metodei împărțirii profitului [22]

6.148 În anumite circumstanțe, metoda împărțirii profitului poate fi utilizată pentru a determina condițiile de valoare de piață pentru un transfer de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale în cazul în care nu este posibil să se identifice tranzacții necontrolate comparabile fiabile pentru astfel de transferuri. Secțiunea C din Capitolul II conține îndrumări care trebuie luate în considerare la aplicarea metodei împărțirii profitului. Aceste îndrumări sunt în totalitate aplicabile aspectelor care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale. Cu toate acestea, la evaluarea fiabilității metodei împărțirii profitului, trebuie luate în considerare integral disponibilitatea unor date fiabile și adecvate privind profiturile combinate, cheltuielile care pot fi alocate în mod corespunzător și fiabilitatea factorilor utilizați pentru împărțirea veniturilor combinate.

6.149 Metoda împărțirii profitului poate fi aplicată în legătură cu vânzarea drepturilor depline asupra imobilizărilor necorporale. Ca și în cazul altor aplicații ale metodei împărțirii profitului, o analiză funcțională completă care ia în considerare funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele utilizate de fiecare dintre părți este un element esențial al analizei. În cazul în care o analiză a împărțirii profitului se bazează pe veniturile și cheltuielile preconizate, trebuie luate în considerare preocupările legate de acuratețea acestor proiecții descrise în Secțiunea D.2.6.4.1.

[22] Secțiunea D.2.6.2 din Capitolul VI este probabil să fie revizuită pentru a reflecta rezultatul lucrărilor privind aplicarea metodei tranzacționale a împărțirii profitului, mandatate de Acțiunea 10 din Planul de acțiune BEPS. Aceste lucrări vor fi întreprinse în 2016 și 2017.

6.150 De asemenea, uneori se sugerează că o analiză a împărțirii profitului poate fi aplicată transferurilor de imobilizări necorporale parțial dezvoltate. Într-o astfel de analiză, valoarea relativă a contribuțiilor la dezvoltarea imobilizărilor necorporale înainte și după un transfer al imobilizărilor necorporale în cauză este uneori examinată. O astfel de abordare poate include o încercare de amortizare a contribuției cedentului la imobilizarea necorporală parțial dezvoltată pe durata de viață utilă declarată a contribuției respective, presupunând că nu există o dezvoltare ulterioară. Astfel de abordări se bazează, în general, pe proiecțiile fluxurilor de numerar și a beneficiilor preconizate să apară la o dată viitoare după transfer și finalizarea cu succes a activităților de dezvoltare viitoare.

6.151 Este necesară prudență în aplicarea abordărilor de împărțire a profitului pentru a determina estimările contribuțiilor părților la crearea de venituri în anii care urmează transferului sau o alocare în condiții de valoare de piață a veniturilor viitoare în ceea ce privește imobilizările necorporale parțial dezvoltate. Contribuția sau valoarea muncii efectuate înainte de transfer nu poate avea nicio legătură cu costul acelei lucrări. De exemplu, un compus chimic care poate avea succes răsunător în industria farmaceutică ar putea fi dezvoltat în laborator la un cost relativ mic. În plus, o varietate de factori dificil de evaluat ar trebui luați în considerare într-o astfel de analiză a împărțirii profitului. Acestea ar include gradul de risc relativ și valoarea contribuțiilor de cercetare înainte și după transfer, riscul relativ și efectul acestuia asupra valorii, pentru alte activități de dezvoltare desfășurate înainte și după transfer, rata de amortizare adecvată pentru diverse contribuții la valoarea necorporală, ipoteze privind momentul în care ar putea fi introduse noi produse potențiale și valoarea contribuțiilor, altele decât imobilizările necorporale, la generarea finală a profitului. Proiecțiile privind veniturile și fluxul de numerar în astfel de situații pot fi uneori extrem de speculative. Acești factori se pot combina pentru a pune sub semnul întrebării fiabilitatea unei astfel de aplicații a unei analize a împărțirii profitului. A se vedea Secțiunea D.4 privind imobilizările necorporale a căror valoare este dificil de cuantificat.

6.152 În cazul în care drepturile limitate asupra imobilizărilor necorporale complet dezvoltate sunt transferate într-o licență sau o tranzacție similară și nu pot fi identificate tranzacții necontrolate comparabile fiabile, metoda împărțirii profitului poate fi adesea utilizată pentru a evalua contribuțiile respective ale părților la obținerea de venituri combinate. Contribuția la profit a drepturilor asupra imobilizărilor necorporale puse la dispoziție de către licențiator sau alt cedent ar fi, într-o astfel de situație, unul dintre factorii care contribuie la obținerea de venituri în urma transferului. Cu toate acestea, ar trebui luați în considerare și alți factori. În special, funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de licențiat/cesionar ar trebui luate în considerare în mod specific într-o astfel de analiză. În mod similar, ar trebui luate în considerare și alte imobilizări necorporale utilizate

de licențiator/cedent și de licențiat/cesionar în activitățile lor respective, precum și alți factori relevanți. O astfel de analiză trebuie să acorde o atenție deosebită limitărilor impuse de termenii transferului asupra utilizării activelor necorporale de către licențiat/cesionar și asupra drepturilor licențiatului/cesionarului de a utiliza activele necorporale în scopul cercetării și dezvoltării continue. În plus, evaluarea contribuțiilor licențiatului la îmbunătățirea valorii imobilizărilor necorporale licențiate poate fi importantă. Alocarea veniturilor într-o astfel de analiză depinde de constatările analizei funcționale, inclusiv de o analiză a riscurilor relevante asumate. Nu trebuie să se presupună că întregul profit net după rentabilitatea funcțională ar fi în mod necesar alocat licențiatorului/ cedentului într-o analiză a împărțirii profitului legată de un acord de licențiere.

D.2.6.3. Utilizarea tehnicilor de evaluare

6.153 În situațiile în care nu pot fi identificate tranzacții necontrolate comparabile fiabile pentru transferul unei sau mai multor imobilizări necorporale, poate fi, de asemenea, recomandată utilizarea tehnicilor de evaluare pentru a estima prețul de valoare de piață pentru imobilizările necorporale transferate între întreprinderile asociate. În special, aplicarea tehnicilor de evaluare bazate pe venit, în special a tehnicilor de evaluare bazate pe calculul valorii actualizate a fluxurilor de venituri viitoare preconizate sau a fluxurilor de numerar derivate din exploatarea imobilizării necorporale care este evaluată, poate fi deosebit de utilă atunci când este aplicată în mod corespunzător. În funcție de fapte și circumstanțe, tehnicile de evaluare pot fi utilizate de contribuabili și administrațiile fiscale ca parte a uneia dintre cele cinci metode de stabilire a prețurilor de transfer ale OCDE descrise în Capitolul II sau ca un instrument care poate fi aplicat în mod util în identificarea unui preț în condiții de valoare de piață.

6.154 În cazul în care tehnicile de evaluare sunt utilizate într-o analiză a prețurilor de transfer care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale, este necesar să se aplice astfel de tehnici într-un mod care să fie în concordanță cu Principiul valorii de piață și cu principiile prezentului Ghid OCDE 2017. În special, trebuie să se acorde atenția cuvenită principiilor cuprinse în Capitolele I - III. Principiile legate de opțiunile disponibile în mod realist, caracteristicile relevante din punct de vedere economic, inclusiv asumarea riscului (a se vedea Capitolul I Secțiunea D.1) și agregarea tranzacțiilor (a se vedea alineatele 3.9-3.12) se aplică pe deplin situațiilor în care tehnicile de evaluare sunt utilizate într-o analiză a prețurilor de transfer. În plus, regulile prezentului Ghid 2017 privind selectarea metodelor de stabilire a prețurilor de transfer se aplică pentru a determina când ar trebui utilizate astfel de tehnici (a se vedea alineatele 2.1-2.12). Principiile Secțiunilor A, B, C și D.1 din acest capitol se aplică și în cazul în care se ia în considerare utilizarea tehnicilor de evaluare.

6.155 Este esențial să se ia în considerare ipotezele și alte motivații care stau la baza aplicațiilor particulare ale tehnicilor de evaluare. În scopuri contabile solide, unele ipoteze de evaluare pot reflecta uneori ipoteze și estimări conservatoare ale valorii activelor reflectate în bilanțul unei societăți. Acest conservatorism inerent poate duce la definiții care sunt prea restrânse pentru scopurile prețurilor de transfer și la abordări de evaluare care nu sunt neapărat în concordanță cu Principiul valorii de piață . Prin urmare, trebuie acordată atenție acceptării evaluărilor efectuate în scopuri contabile ca reflectând în mod necesar prețurile sau valorile în condiții de valoare de piață în scopul stabilirii prețurilor de transfer fără o examinare aprofundată a ipotezelor care stau la baza acestora. În special, evaluările imobilizărilor necorporale conținute în alocările de prețuri de achiziție efectuate în scopuri contabile nu sunt determinante în scopul stabilirii prețurilor de transfer și ar trebui utilizate cu prudență într-o analiză a prețurilor de transfer totodată cumpănind atent ipotezele care stau la baza acestora.

6.156 Prezentul Ghid nu intenționează să prezinte un rezumat cuprinzător al tehnicilor de evaluare utilizate de profesioniștii din domeniul evaluării. În mod similar, prezentul Ghid nu intenționează să aprobe sau să respingă unul sau mai multe seturi de standarde de evaluare utilizate de profesioniștii din domeniul evaluării sau contabilității sau să descrie în detaliu sau să aprobe în mod specific una sau mai multe tehnici sau metode specifice de evaluare ca fiind deosebit de potrivite pentru utilizarea într-o analiză a prețurilor de transfer. Cu toate acestea, în cazul în care tehnicile de evaluare sunt aplicate într-un mod care acordă atenția cuvenită acestor linii directoare, faptelor specifice ale cazului, principiilor și practicilor solide de evaluare și cu analizarea corespunzătoare a validității ipotezelor care stau la baza evaluării și a coerenței acestor ipoteze cu Principiul valorii de piață , astfel de tehnici pot reprezenta instrumente utile într-o analiză a prețurilor de transfer în cazul în care nu sunt disponibile tranzacții necontrolate comparabile fiabile. A se vedea, totuși, alineatele 6.142 și 6.143 pentru o discuție despre fiabilitatea și aplicabilitatea tehnicilor de evaluare bazate pe costurile de dezvoltare a imobilizărilor necorporale.

6.157 Tehnicile de evaluare care estimează valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate, derivate din exploatarea imobilizărilor necorporale sau imobilizărilor necorporale transferate, pot fi deosebit de utile atunci când sunt aplicate în mod corespunzător. Există multe variații ale acestor tehnici de evaluare. În termeni generali, astfel de tehnici măsoară valoarea unei imobilizări necorporale prin valoarea estimată a fluxurilor de trezorerie viitoare pe care le poate genera pe durata de viață rămasă preconizată. Valoarea poate fi calculată prin actualizarea fluxurilor de numerar viitoare preconizate la valoarea actuală[23] În cadrul acestei

[23] În cazul unei evaluări financiare bazate pe proiecții, analiza se va baza adesea pe proiecții ale fluxurilor de numerar.

abordări, evaluarea necesită, printre altele, definirea proiecțiilor financiare realiste și fiabile, a ratelor de creștere, a ratelor de actualizare, a duratei de viață utilă a imobilizărilor necorporale și a efectelor fiscale ale tranzacției. În plus, implică luarea în considerare a valorilor finale atunci când este cazul. În funcție de faptele și circumstanțele fiecărui caz în parte, calcularea valorii actualizate a fluxurilor de numerar preconizate derivate din exploatarea imobilizărilor necorporale trebuie evaluată din perspectiva ambelor părți ale tranzacției pentru a ajunge la un preț în condiții de valoare de piață . Prețul în condiții de valoare de piață se va încadra undeva în intervalul valorilor actuale evaluate din perspectiva cedentului și a cesionarului. Exemplele 27-29 din Anexa la Capitolul VI ilustrează dispozițiile prezentei secțiuni.

D.2.6.4. Domenii specifice de interes în aplicarea metodelor bazate pe valoarea actualizată a proiecției fluxurilor de numerar

6.158 Atunci când se aplică tehnici de evaluare, inclusiv tehnici de evaluare bazate pe proiecții ale fluxurilor de numerar, este important să se recunoască faptul că estimările valorii bazate pe astfel de tehnici pot fi volatile. Mici modificările aduse uneia sau alteia dintre ipotezele care stau la baza modelului de evaluare sau ale unuia sau mai multor parametri de evaluare pot genera diferențe mari în valoarea necorporală pe care o produce modelul de evaluare. O modificare procentuală redusă a ratei de actualizare, o modificare procentuală redusă a ratelor de creștere asumate în producerea proiecțiilor financiare sau o modificare redusă a ipotezelor privind durata de viață utilă a imobilizării necorporale pot avea fiecare un efect profund asupra evaluării finale. În plus, această volatilitate este adesea agravată atunci când se fac modificări simultane la două sau mai multe ipoteze sau parametri de evaluare.

6.159 Fiabilitatea valorii necorporale produse utilizând un model de evaluare este deosebit de sensibilă la fiabilitatea ipotezelor și estimărilor subiacente pe care se bazează și la verificarea prealabilă (*due diligence*) și discernământul exercitat în confirmarea ipotezelor și în estimarea parametrilor de evaluare.

Este posibil ca măsurătorile veniturilor bazate pe angajamente, cum ar fi cele determinate în scopuri contabile sau fiscale, să nu reflecte în mod corespunzător calendarul fluxurilor de numerar, ceea ce poate crea o diferență de rezultat între o abordare bazată pe venituri și o abordare bazată pe fluxuri de numerar. Cu toate acestea, având în vedere o serie de considerente, utilizarea proiecțiilor de venituri mai degrabă decât a proiecțiilor fluxurilor de numerar poate, în unele cazuri, să ofere un rezultat mai fiabil într-un context de stabilire a prețurilor de transfer decât o chestiune practică. Cu toate acestea, trebuie procedat cu atenție pentru a se asigura că fie măsurile privind veniturile, fie cele privind fluxul de numerar sunt aplicate în mod consecvent și în circumstanțe adecvate. Trimiterile la fluxul de numerar din acest document ar trebui, prin urmare, să fie citite în sens larg pentru a include atât fluxul de numerar, cât și măsurile privind veniturile, aplicate în mod corespunzător.

6.160 Datorită importanței ipotezelor de bază și a parametrilor de evaluare, contribuabilii și administrațiile fiscale care utilizează tehnici de evaluare în determinarea prețurilor în condiții de valoare de piață pentru imobilizările necorporale transferate trebuie să stabilească în mod explicit fiecare dintre ipotezele relevante realizate în crearea modelului de evaluare, trebuie să descrie baza pentru selectarea parametrilor de evaluare și trebuie să fie pregătite să apere caracterul rezonabil al acestor ipoteze și parametrii de evaluare. În plus, este o bună practică pentru contribuabilii care se bazează pe tehnici de evaluare să prezinte ca parte a documentației lor privind prețurile de transfer o analiză de senzitivitate care să reflecte modificarea consecventă a valorii necorporale estimate produse de model atunci când sunt adoptate ipoteze și parametri alternativi.

6.161 În evaluarea fiabilității unui model de evaluare poate fi relevant să se ia în considerare scopurile pentru care a fost efectuată evaluarea și să se examineze ipotezele și parametrii de evaluare din diferite evaluări efectuate de contribuabil în scopuri neimpozabile. Este rezonabil ca o administrație fiscală să solicite o explicație pentru orice neconcordanțe în ipotezele avansate într-o evaluare a unei imobilizări necorporale efectuate în scopuri de stabilire a prețurilor de transfer și în evaluări efectuate în alte scopuri. De exemplu, astfel de solicitări sunt adecvate dacă ratele de actualizare ridicate sunt utilizate într-o analiză a prețurilor de transfer atunci când compania utilizează în mod obișnuit rate de actualizare mai mici în evaluarea posibilelor fuziuni și achiziții. Astfel de solicitări sunt, de asemenea, adecvate dacă se afirmă că anumite imobilizări necorporale au o durată de viață utilă scurtă, însă proiecțiile utilizate în alte contexte de planificare a activității demonstrează că imobilizările necorporale aferente produc fluxuri de numerar la mai mulți ani după „durata de viață utilă” care a fost solicitată în scopul stabilirii prețurilor de transfer. Evaluările utilizate de un grup de întreprinderi multinaționale în luarea deciziilor operaționale comerciale pot fi mai fiabile decât cele pregătite exclusiv în scopul unei analize a prețurilor de transfer.

6.162 Următoarele secțiuni identifică unele dintre preocupările specifice care ar trebui luate în considerare la evaluarea anumitor ipoteze importante care stau la baza calculelor într-un model de evaluare bazat pe fluxurile de numerar actualizate. Aceste preocupări sunt importante în analiza eficacității unei aplicări specifice a unei tehnici de evaluare. Fără a aduce atingere diferitelor preocupări exprimate mai sus și prezentate în detaliu în alineatele următoare, în funcție de circumstanțe, aplicarea unei astfel de tehnici de evaluare fie ca parte a uneia dintre cele cinci metode ale OCDE de stabilire a prețurilor de transfer, fie ca instrument util, se poate dovedi a fi mai eficace decât aplicarea oricărei alte metode de stabilire a prețurilor de transfer, în special în cazul în care nu există tranzacții necontrolate comparabile fiabile.

D.2.6.4.1. Acuratețea proiecțiilor financiare

6.163 Fiabilitatea evaluării unei imobilizări necorporale transferate utilizând tehnici de evaluare a fluxurilor de numerar actualizate depinde de acuratețea proiecțiilor fluxurilor de numerar sau a veniturilor viitoare pe care se bazează evaluarea. Cu toate acestea, deoarece acuratețea proiecțiilor financiare este condiționată de evoluțiile de pe piață care sunt atât necunoscute, cât și imposibil de cunoscut la momentul efectuării evaluării și, în aceeași măsură, astfel de proiecții sunt speculative, este esențial ca contribuabilii și administrațiile fiscale să examineze cu atenție ipotezele care stau la baza proiecției atât a veniturilor viitoare, cât și a cheltuielilor viitoare.

6.164 În evaluarea proiecțiilor financiare, sursa și scopul proiecțiilor pot fi deosebit de importante. În unele cazuri, contribuabilii pregătesc în mod regulat proiecții financiare în scopul planificării activității. Este posibil ca astfel de analize să fie utilizate de conducerea întreprinderii în luarea deciziilor comerciale și de investiții. De obicei, proiecțiile pregătite în scopuri de planificare nefiscală sunt mai fiabile decât proiecțiile pregătite exclusiv în scopuri fiscale sau exclusiv în scopul unei analize a prețurilor de transfer.

6.165 Durata de timp acoperită de proiecții ar trebui, de asemenea, luată în considerare la evaluarea fiabilității proiecțiilor. Cu cât este mai îndepărtat în viitor momentul la care se poate aștepta ca imobilizările necorporale în cauză să producă fluxuri de numerar pozitive, cu atât este mai probabil ca proiecțiile veniturilor și cheltuielilor să fie mai puțin fiabile.

6.166 O analiză suplimentară în evaluarea acurateței proiecțiilor vizează dacă imobilizările necorporale și produsele sau serviciile la care se referă acestea au un istoric stabilit de performanță financiară. Trebuie să se acționeze întotdeauna cu prudență atunci când se presupune că performanțele anterioare reprezintă un ghid fiabil pentru viitor, deoarece mulți factori pot suferi modificări. Cu toate acestea, rezultatele operaționale anterioare pot oferi unele îndrumări utile cu privire la performanța viitoare probabilă a produselor sau serviciilor care se bazează pe active necorporale. Proiecțiile cu privire la produsele sau serviciile care nu au fost introduse pe piață sau care sunt încă în curs de dezvoltare sunt în mod inerent mai puțin fiabile decât cele cu un anumit istoric.

6.167 Decizia de a include sau nu costurile de dezvoltare în proiecțiile fluxului de numerar trebuie să țină cont de natura imobilizării necorporale transferate. Unele imobilizări necorporale pot avea o durată de viață utilă nedeterminată și pot fi dezvoltate permanent. În aceste situații, este oportun să se includă costurile de dezvoltare viitoare în previziunile fluxului de numerar. Altele, de exemplu un brevet specific, pot fi deja pe deplin dezvoltate și, în plus, nu oferă o platformă pentru dezvoltarea altor imobilizări necorporale. În aceste situații nu trebuie incluse costuri de dezvoltare în previziunile fluxului de numerar pentru imobilizările

necorporale transferate.

6.168 În cazul în care, din motivele de mai sus sau din orice alt motiv, există o bază pentru a crede că proiecțiile din spatele evaluării sunt nesigure sau speculative, trebuie acordată atenție orientărilor din Secțiunile D.3 și D.4.

D.2.6.4.2. Ipoteze privind ratele de creștere

6.169 Un element cheie al unor proiecții ale fluxului de numerar care ar trebui examinate cu atenție este rata de creștere proiectată. Adesea, proiecțiile fluxurilor de numerar viitoare se bazează pe fluxurile de numerar curente (sau fluxurile de numerar inițiale presupuse după introducerea produsului în cazul imobilizărilor necorporale parțial dezvoltate) extinse prin referire la o rată de creștere procentuală. În acest caz, trebuie luată în considerare baza ratei de creștere presupuse. În special, este neobișnuit ca veniturile obținute dintr-un anumit produs să crească într-un ritm constant pe o perioadă lungă de timp. Prin urmare, trebuie acordată atenție acceptării prea rapide a modelelor simple care conțin rate de creștere liniare care nu sunt justificate fie pe baza experienței cu produse și piețe similare, fie pe baza unei evaluări rezonabile a condițiilor probabile de piață viitoare. În general, este de așteptat ca o aplicare fiabilă a unei tehnici de evaluare bazată pe fluxurile de numerar viitoare proiectate să examineze modelul probabil de creștere a veniturilor și cheltuielilor pe baza experienței industriei și a întreprinderii cu produse similare.

D.2.6.4.3. Ratele de actualizare

6.170 Rata sau ratele de actualizare utilizate pentru conversia unui flux de fluxuri de numerar proiectate într-o valoare actualizată reprezintă un element critic al unui model de evaluare. Rata de actualizare ia în calcul valoarea în timp a banilor și riscul sau incertitudinea fluxurilor de numerar viitoare anticipate. Deoarece variațiile mici ale ratelor de actualizare selectate pot genera variații mari ale valorii calculate a imobilizărilor necorporale folosind aceste tehnici, este esențial ca atât contribuabilii cât și administrațiile fiscale să acorde o atenție deosebită analizei efectuate și ipotezelor făcute în selectarea ratei de actualizare sau a ratelor utilizate în modelul de evaluare.

6.171 Nu există o singură măsură pentru o rată de actualizare care să fie adecvată pentru stabilirea prețurilor de transfer în toate cazurile. Nici contribuabilii, nici administrațiile fiscale nu trebuie să presupună că o rată de actualizare care se bazează pe o abordare a costului mediu ponderat al capitalului (WACC) sau orice altă măsură ar trebui utilizată întotdeauna în analizele prețurilor de transfer în care determinarea ratelor de actualizare adecvate este importantă. În schimb, condițiile și riscurile specifice asociate faptelor dintr-un anumit caz și fluxurile de numerar în cauză ar trebui

evaluate pentru a determina rata de actualizare adecvată.

6.172 În determinarea și evaluarea ratelor de actualizare trebuie să se recunoască faptul că, în unele cazuri, în special în cele asociate cu evaluarea imobilizărilor necorporale aflate încă în dezvoltare, imobilizările necorporale pot fi printre cele mai riscante componente ale activității unui contribuabil. De asemenea, trebuie recunoscut faptul că unele întreprinderi sunt în mod inerent mai riscante decât altele, iar unele fluxuri de numerar sunt în mod inerent mai volatile decât altele. De exemplu, probabilitatea ca un nivel proiectat de cheltuieli cu cercetarea și dezvoltarea să fie suportat poate fi mai mare decât probabilitatea ca un nivel proiectat de venituri să fie generat în cele din urmă. Rata sau ratele de actualizare trebuie să reflecte nivelul de risc în activitatea generală și volatilitatea preconizată a diferitelor fluxuri de numerar proiectate în circumstanțele fiecărui caz în parte.

6.173 Deoarece anumite riscuri pot fi luate în considerare fie la realizarea proiecțiilor financiare, fie la calcularea ratei de actualizare, trebuie să se acorde atenție evitării dublei reduceri a riscului.

D.2.6.4.4. Durata de viață utilă a imobilizărilor necorporale și a valorilor finale

6.174 Tehnicile de evaluare se bazează adesea pe proiecția fluxurilor de numerar derivate din exploatarea imobilizării necorporale pe durata de viață utilă a imobilizării necorporale în cauză. În astfel de circumstanțe, determinarea duratei efective de viață utilă a imobilizării necorporale este una dintre ipotezele critice care susțin modelul de evaluare.

6.175 Durata de viață utilă proiectată a anumitor imobilizări necorporale este o chestiune care trebuie determinată pe baza tuturor faptelor și circumstanțelor relevante. Durata de viață utilă a unei anumite imobilizări necorporale poate fi afectată de natura și durata protecției legale acordate imobilizării necorporale. Durata de viață utilă a imobilizărilor necorporale poate fi, de asemenea, afectată de rata schimbărilor tehnologice din industrie și de alți factori care afectează concurența în mediul economic relevant. A se vedea alineatele 6.121 și 6.122.

6.176 În anumite circumstanțe, anumite imobilizări necorporale pot contribui la generarea fluxului de numerar la mai mulți ani după expirarea protecției legale sau după ce produsele la care se referă în mod specific au încetat să mai fie comercializate. Acesta poate fi cazul în situațiile în care o generație de imobilizări necorporale formează baza pentru dezvoltarea generațiilor viitoare de imobilizări necorporale și de noi produse. Este posibil ca o parte din fluxurile de numerar continue din noile produse proiectate să fie atribuite în mod corespunzător imobilizărilor necorporale altfel expirate, acolo unde există astfel de efecte ulterioare. Trebuie recunoscut faptul că, în timp ce unele imobilizări necorporale au o durată de viață utilă nedeterminată la momentul evaluării, acest fapt nu implică faptul

că randamentele neobișnuite pot fi atribuite unor astfel de imobilizări necorporale pentru totdeauna.

6.177 În acest sens, în cazul în care anumite imobilizări necorporale contribuie la continuarea fluxurilor de numerar dincolo de perioada pentru care există proiecții financiare rezonabile, uneori este cazul să se calculeze o valoare finală pentru fluxurile de numerar necorporale aferente. În cazul în care valorile finale sunt utilizate în calculele de evaluare, ipotezele care stau la baza calculului acestora trebuie să fie clar stabilite, iar ipotezele subiacente trebuie examinate în detaliu, în special ratele de creștere asumate.

D.2.6.4.5. Ipoteze privind impozitele

6.178 În cazul în care scopul tehnicii de evaluare este de a izola fluxurile de numerar preconizate asociate unei imobilizări necorporale, este necesar să se evalueze și să se cuantifice efectul impozitelor pe venit viitoare preconizate asupra fluxurilor de trezorerie preconizate. Efectele fiscale care trebuie luate în considerare includ: (i) impozitele preconizate a fi impuse asupra fluxurilor de trezorerie viitoare, (ii) beneficiile de amortizare fiscală preconizate a fi disponibile pentru cesionar, dacă există, și (iii) impozitele preconizate a fi impuse cedentului ca urmare a transferului, dacă există.

D.2.7. Forma de plată

6.179 Contribuabilii dispun de un grad mare de libertate pentru a defini forma de plată pentru imobilizările necorporale transferate. În tranzacțiile dintre părți independente, este obișnuit să se regăsească plăți pentru imobilizări necorporale care iau forma unei singure sume globale (“bloc”). De asemenea, în mod obișnuit se regăsesc plăți pentru imobilizările necorporale care iau forma plăților periodice întinse pe o perioadă de timp. Acordurile care implică plăți periodice pot fi structurate fie ca o serie de plăți de rate cu valoare fixă, fie pot lua forma unor plăți condiționate în care valoarea plăților depinde de nivelul vânzărilor de produse susținute de imobilizări necorporale, de rentabilitate sau de un alt factor. Principiile Secțiunii D.1.1 din Capitolul I trebuie urmate în evaluarea acordurilor contribuabililor cu privire la forma de plată.

6.180 În evaluarea prevederilor acordurilor contribuabililor referitoare la forma de plată, trebuie remarcat faptul că unele forme de plată vor implica niveluri mai mari sau mai mici de risc pentru una dintre părți. De exemplu, un formular de plată condiționat de vânzările sau profitul viitor va implica, în mod normal, un risc mai mare pentru cedent decât o formă de plată care solicită fie o singură plată globală (“sumă bloc”) la momentul transferului, fie o serie de plăți în rate fixe, din cauza existenței condiționării. Forma aleasă de plată trebuie să fie în concordanță cu faptele și circumstanțele cazului , inclusiv cu contractele scrise, comportamentul real al părților și capacitatea părților de a suporta și de a gestiona riscurile de plată relevante. În special, valoarea plăților specificate trebuie să reflecte valoarea în timp

relevantă a banilor și caracteristicile de risc ale formei de plată alese. De exemplu, dacă se aplică o tehnică de evaluare care are ca rezultat calcularea unei valori actualizate a sumei globale pentru imobilizările necorporale transferate și dacă un contribuabil aplică o formă de plată condiționată de vânzările viitoare, rata de actualizare utilizată pentru conversia evaluării sumei globale într-un flux de plăți contingente pe durata de viață utilă a imobilizărilor necorporale trebuie să reflecte riscul crescut pentru cedent ca vânzările să nu se materializeze și, prin urmare, plățile să nu fie efectuate, precum și valoarea în timp a consecințelor financiare care decurg din amânarea plăților pentru anii următori.

D.3. Prețuri în condiții de valoare de piață pentru tranzacțiile care implică active necorporale pentru care evaluarea este extrem de incertă la momentul tranzacției

6.181 Imobilizările necorporale sau drepturile asupra imobilizărilor necorporale pot avea caracteristici specifice care fac dificilă căutarea comparabilelor și, în unele cazuri, îngreunează determinarea valorii unei imobilizări necorporale la momentul tranzacției. Atunci când evaluarea unei imobilizări necorporale sau a drepturilor asupra unei imobilizări necorporale la momentul tranzacției este extrem de incertă, se pune întrebarea cu privire la modul în care ar trebui determinată stabilirea prețurilor în condiții de valoare 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. În acest scop, sunt relevante îndrumările și procesul recomandat din Capitolul I Secțiunea D și principiile din Capitolul III, completate de îndrumările din acest capitol pentru efectuarea unei analize de comparabilitate.

6.182 În funcție de fapte și circumstanțe, există o varietate de mecanisme pe care întreprinderile independente le-ar putea adopta pentru a aborda incertitudinea ridicată în evaluarea imobilizării necorporale la momentul tranzacției. De exemplu, o posibilitate 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 vor lua în calcul măsura în care evoluțiile ulterioare pot fi anticipate și sunt previzibile. În unele cazuri, întreprinderile independente ar putea considera că evoluțiile ulterioare sunt suficient de previzibile și, prin urmare, proiecțiile beneficiilor anticipate sunt suficient de fiabile pentru a stabili prețurile pentru tranzacție de la început pe baza acestor proiecții.

6.183 În alte cazuri, întreprinderile independente pot constata că stabilirea prețurilor doar pe baza beneficiilor anticipate nu oferă o protecție adecvată împotriva riscurilor prezentate de incertitudinea ridicată în evaluarea imobilizărilor necorporale. În astfel de cazuri, întreprinderile

independente pot, de exemplu, să adopte acorduri pe termen scurt, să includă clauze de ajustare a prețurilor în termenii acordului sau să adopte o structură de plată care implică plăți condiționate pentru a se proteja împotriva evoluțiilor ulterioare care se poate să nu fie suficient de predictibile. În acest scop, un acord de stabilire a prețurilor condiționate reprezintă orice acord de stabilire a prețurilor în care cuantumul sau calendarul plăților depinde de evenimente contingente, inclusiv atingerea unor praguri financiare predeterminate, cum ar fi vânzările sau profiturile, sau a unor etape de dezvoltare predeterminate (de exemplu, redevențe sau plăți intermediare). De exemplu, se poate stabili ca o rată a redevenței să crească pe măsură ce vânzările licențiatului cresc sau, în momentul în care anumite obiective de dezvoltare sunt atinse cu succes, pot fi solicitate plăți suplimentare. Pentru un transfer de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale într-o etapă în care acestea nu sunt pregătite de comercializare dar necesită o dezvoltare ulterioară, termenele de plată adoptate de părți independente la transferul inițial ar putea include determinarea unor sume condiționate suplimentare care ar deveni executabile numai la realizarea etapelor intermediare specificate în evoluția lor ulterioară.

6.184 De asemenea, întreprinderile independente pot decide să își asume riscul unor evoluții ulterioare imprevizibile. Cu toate acestea, apariția unor evenimente sau evoluții majore neprevăzute de părți la momentul tranzacției sau apariția unor evenimente sau evoluții prevăzute dar considerate a avea o probabilitate scăzută de apariție, evenimente care modifică ipotezele fundamentale pe baza cărora a fost determinat prețul, poate duce la renegocierea acordurilor de stabilire a prețurilor prin acordul părților, reciproc avantajos pentru acestea. De exemplu, o renegociere în condiții de valoare de piață ar putea avea loc în cazul în care o rată a redevenței bazată pe vânzările unui medicament brevetat s-a dovedit a fi extrem de mare ca urmare a apariției neașteptate a unui tratament alternativ cu costuri reduse. Redevența excesivă ar putea elimina stimulentul licențiatului de a produce sau de a vinde medicamentul, caz în care licențiatul va avea un interes în renegocierea acordului. Este posibil ca licențiatorul să aibă un interes în menținerea medicamentului pe piață și în păstrarea aceluiași licențiat pentru a produce sau vinde medicamentul din cauza abilităților și experienței licențiatului sau a existenței unei relații de cooperare de lungă durată între aceștia. În aceste condiții, părțile pot renegocia prospectiv în beneficiul lor reciproc întregul acord sau o parte a acestuia și pot stabili o rată a redevenței mai mică. În orice caz, dacă renegocierea ar avea loc, ar depinde de toate faptele și circumstanțele fiecărui caz în parte.

6.185 Dacă societăți independente în circumstanțe comparabile convin asupra includerii unui mecanism de abordare a incertitudinii ridicate în evaluarea imobilizărilor necorporale (de exemplu, o clauză de ajustare a prețurilor), administrația fiscală trebuie să aibă permisiunea de a determina prețul unei tranzacții care implică o imobilizare necorporală sau drepturi asupra unei imobilizări necorporale pe baza unui astfel de mecanism. În mod

similar, dacă societăți independente în circumstanțe comparabile consideră evenimentele ulterioare atât de importante încât apariția lor conduce la o renegociere prospectivă a prețurilor unei tranzacții, astfel de evenimente trebuie să genereze, de asemenea, o modificare a prețurilor tranzacției între întreprinderile asociate.

D.4. Imobilizări necorporale greu de evaluat (HTVI)

6.186 Administrația fiscală poate considera că este dificil să stabilească sau să verifice ce evoluții sau evenimente ar putea fi considerate relevante pentru stabilirea prețurilor unei tranzacții care implică transferul de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale și măsura în care apariția unor astfel de evoluții sau evenimente sau direcția în care acestea ar fi putut fi prevăzute sau erau previzibile în mod rezonabil la momentul încheierii tranzacției. Evoluțiile sau evenimentele care ar putea fi relevante pentru evaluarea unei imobilizări necorporale sunt, în majoritatea cazurilor, strâns legate de mediul de afaceri în care acea imobilizare necorporală este creată sau exploatată. Prin urmare, evaluarea evoluțiilor sau evenimentelor relevante și dacă apariția și direcția unor astfel de evoluții sau evenimente ar fi putut fi prevăzute sau erau previzibile în mod rezonabil necesită cunoștințe de specialitate, experiență și o perspectivă asupra mediului de afaceri în care este dezvoltată sau exploatată imobilizarea necorporală. În plus, evaluările care sunt prudente în momentul analizei transferului de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale într-o tranzacție necontrolată nu pot fi considerate necesare sau utile pentru alte scopuri decât prețurile de transfer de către grupul de întreprinderi multinaționale atunci când are loc un transfer în cadrul grupului, astfel încât aceste analize pot să nu fie cuprinzătoare. De exemplu, o societate poate transfera imobilizări necorporale într-un stadiu incipient de dezvoltare către o întreprindere asociată, poate stabili o rată a redevenței care nu reflectă valoarea imobilizărilor necorporale la momentul transferului și, ulterior, poate opina că la momentul transferului nu a fost posibil să prevadă succesul ulterior al produsului cu certitudine deplină. Prin urmare, contribuabilul va solicita ca diferența dintre valoarea *ex ante* și *ex post* a imobilizării necorporale să fie atribuită unor evoluții mai favorabile decât cele anticipate. Experiența generală a administrațiilor fiscale în aceste situații este că e posibil ca acestea să nu aibă informații specifice din interiorul întreprinderii sau acces la informații astfel încât să poată examina cererea contribuabilului și să demonstreze că diferența dintre valoarea *ex ante* și cea *ex post* a imobilizării necorporale se datorează ipotezelor de stabilire a prețurilor care nu sunt în condiții de valoare de piață, făcute de contribuabil. În schimb, administrațiile fiscale care doresc să examineze cererea contribuabilului depind în mare măsură de cunoștințele și informațiile furnizate de contribuabilul respectiv. Aceste situații asociate cu neconcordanța informațională dintre contribuabili și administrațiile fiscale

pot crea situații de risc în stabilirea prețurilor de transfer. A se vedea alineatul 6.

6.187 În aceste situații care implică transferul unei imobilizări necorporale sau al unor drepturi asupra unei imobilizări necorporale *ex post*, rezultatele pot oferi administrațiilor fiscale un indiciu cu privire la natura de valoare de piață a acordului de stabilire a prețurilor *ex ante* convenit de întreprinderile asociate și la existența unor incertitudini la momentul tranzacției. Dacă există diferențe între proiecțiile *ex ante* și rezultatele *ex post* care nu se datorează unor evoluții sau evenimente imprevizibile, diferențele pot indica faptul că este posibil ca acordul de stabilire a prețurilor convenit de întreprinderile asociate la momentul încheierii tranzacției să nu fi luat în considerare în mod adecvat evoluțiile sau evenimentele relevante care ar fi putut afecta valoarea imobilizării necorporale și acordurile de stabilire a prețurilor adoptate.

6.188 Ca răspuns la considerentele discutate mai sus, această secțiune conține o abordare în concordanță cu Principiul valorii de piață pe care administrațiile fiscale îl pot adopta pentru a se asigura că administrațiile fiscale pot determina în care dintre situații acordurile de stabilire a prețurilor stabilite de contribuabili sunt conforme cu principiile valorii de piață și se bazează pe o ponderare adecvată a evoluțiilor sau evenimentelor previzibile care sunt relevante pentru evaluarea anumitor active necorporale greu de evaluat și în care dintre situații nu este așa. În cadrul acestei abordări, dovezile *ex post* oferă dovezi prezumtive cu privire la existența unor incertitudini la momentul tranzacției, dacă contribuabilul a luat în considerare în mod corespunzător evoluțiile sau evenimentele previzibile în mod rezonabil la momentul tranzacției și dacă informațiile utilizate *ex ante* în determinarea prețului de transfer pentru transferul unor astfel de active necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale sunt de încredere. Astfel de dovezi prezumtive pot face obiectul respingerii, astfel cum se menționează la alineatele 6.193 și 6.194, dacă se poate demonstra că nu afectează determinarea exactă a prețului în condiții de valoare de piață. Această situație trebuie diferențiată de situația în care analiza retroactivă este utilizată luând în considerare rezultatele *ex post* în scopul evaluării fiscale, fără a lua în calcul dacă informațiile pe care se bazează rezultatele *ex post* ar fi putut sau ar fi trebuit în mod rezonabil să fie cunoscute și luate în considerare de către întreprinderile asociate la momentul încheierii tranzacției.

6.189 Termenul „imobilizări necorporale greu de evaluat” (HTVI) acoperă imobilizările necorporale sau drepturile asupra imobilizărilor necorporale pentru care, la momentul transferului lor între întreprinderile asociate, (i) nu există comparabile fiabile și (ii) la momentul încheierii tranzacțiilor, proiecțiile fluxurilor de trezorerie viitoare sau ale veniturilor preconizate a fi derivate din imobilizările necorporale transferate sau ipotezele utilizate în evaluarea imobilizărilor necorporale sunt extrem de

incerte, ceea ce le face dificil de prezis nivelul de succes final al imobilizării necorporale la momentul transferului.

6.190 Tranzacțiile care implică transferul sau utilizarea imobilizărilor necorporale greu de evaluat de la alineatul 6.189 pot prezenta una sau mai multe dintre următoarele caracteristici:

- Imobilizarea necorporală este doar parțial dezvoltată la momentul transferului.

- Imobilizarea necorporală nu este de așteptat să fie exploatată comercial decât după câțiva ani de la tranzacție.

- Imobilizările necorporale nu se încadrează în definiția imobilizărilor necorporale a căror valoare este greu de evaluat de la alineatul 6.189, ci fac parte integrantă din dezvoltarea sau îmbunătățirea altor imobilizări necorporale care se încadrează în această definiție a imobilizărilor necorporale a căror valoare este greu de evaluat.

- Se așteaptă ca imobilizarea necorporală să fie exploatată într-un mod nou la momentul transferului, iar absența unui istoric de dezvoltare sau exploatare a imobilizărilor necorporale similare face ca proiecțiile să fie extrem de incerte.

- Imobilizările necorporale, care corespund definiției imobilizărilor necorporale a căror valoare este greu de evaluat de la alineatul 6.189, au fost transferate unei întreprinderi asociate pentru o plată forfetară.

- Imobilizarea necorporală este fie utilizată în legătură cu, fie dezvoltată în cadrul unui ACC sau al unor acorduri similare.

6.191 Pentru astfel de imobilizări necorporale, asimetria informațională dintre contribuabil și administrațiile fiscale, inclusiv informațiile pe care contribuabilul le-a luat în considerare la stabilirea prețului tranzacției, poate fi acută și poate exacerba dificultatea întâmpinată de administrațiile fiscale în verificarea valorii de piață pe baza căreia a fost determinat prețul din motivele discutate la alineatul 6.186. Drept urmare, va fi dificil pentru o administrație fiscală să efectueze o evaluare a riscurilor în scopul stabilirii prețurilor de transfer, să evalueze fiabilitatea informațiilor pe care s-a bazat stabilirea prețurilor de către contribuabil sau să ia în considerare dacă imobilizările necorporale sau drepturile asupra imobilizărilor necorporale au fost subevaluate sau supraevaluate la momentul transferului în comparație cu prețul în condiții de valoare de piață, până când rezultatele *ex post* sunt cunoscute în anii ulteriori transferului.

6.192 În aceste circumstanțe, administrația fiscală poate lua în considerare rezultatele *ex post* ca dovezi prezumtive cu privire la caracterul adecvat al acordurilor de stabilire a prețurilor *ex ante*. Cu toate acestea, analiza dovezilor *ex post* trebuie să se bazeze pe constatarea că astfel de dovezi sunt necesare pentru a fi luate în considerare pentru a evalua fiabilitatea informațiilor pe care s-au bazat prețurile *ex ante*. În cazul în care administrația fiscală este în măsură să confirme acuratețea informațiilor pe care s-au bazat prețurile *ex ante*, fără a aduce atingere abordării descrise în această secțiune, atunci nu trebuie să se facă ajustări pe baza nivelurilor de profit *ex post*. La evaluarea acordurilor de stabilire a prețurilor *ex ante*, administrația fiscală are dreptul să utilizeze dovezile *ex post* cu privire la rezultatele financiare pentru a contribui la determinarea acordurilor de stabilire a prețurilor în condiții de valoare de piață , inclusiv a oricăror acorduri de stabilire a prețurilor condiționate, care ar fi fost încheiate între întreprinderi independente la momentul tranzacției, având în vedere îndrumările de la alineatul 6.185. În funcție de faptele și circumstanțele cazului și având în vedere îndrumările din Secțiunea B.5 din Capitolul III, poate fi adecvată o analiză multianuală a informațiilor pentru aplicarea acestei abordări.

6.193 Această abordare nu se va aplica tranzacțiilor care implică transferul sau utilizarea imobilizărilor necorporale greu de evaluat care intră sub incidența alineatului 6.189, atunci când se aplică cel puțin una dintre următoarele scutiri:

i) Contribuabilul pune la dispoziție:

1. Detaliile proiecțiilor *ex ante* utilizate la momentul transferului pentru a determina acordurile de stabilire a prețurilor, inclusiv modul în care riscurile au fost luate în considerare în calcule pentru a determina prețul (de exemplu, probabilitatea ponderată) și caracterul adecvat al luării în considerare a evenimentelor și a altor riscuri previzibile în mod rezonabil și probabilitatea apariției acestora; și
2. Dovezi fiabile că orice diferență semnificativă între proiecțiile financiare și rezultatele reale se datorează: a) evoluțiilor sau evenimentelor imprevizibile care apar după determinarea prețului care nu ar fi putut fi anticipate de întreprinderile asociate la momentul tranzacției; sau b) redării probabilității de apariție a rezultatelor previzibile și că aceste probabilități nu au fost supraestimate sau subestimate semnificativ la momentul tranzacției;

ii) Transferul imobilizărilor necorporale greu de evaluat este acoperit de un acord de preț în avans bilateral sau multilateral în vigoare pentru perioada în cauză între țările cesionarului și cedent.

iii) Orice diferență semnificativă între proiecțiile financiare și rezultatele reale menționate la i)2 de mai sus nu are ca efect reducerea sau creșterea remunerației pentru imobilizările necorporale greu de evaluat cu mai mult de 20% din remunerația determinată la momentul tranzacției.

iv) A trecut o perioadă de comercializare de cinci ani după anul în care imobilizările necorporale greu de evaluat au generat pentru prima dată venituri de la părți independente pentru cesionar și în care perioada de comercializare orice diferență semnificativă între proiecțiile financiare și rezultatele reale menționate la i)2 de mai sus nu a fost mai mare de 20% din proiecțiile pentru acea perioadă.[24]

6.194 Prima scutire înseamnă că, deși dovezile *ex post* cu privire la rezultatele financiare oferă informații relevante administrațiilor fiscale pentru a lua în considerare oportunitatea acordurilor de stabilire a prețurilor *ex ante*, în condițiile în care contribuabilul poate demonstra în mod satisfăcător ceea ce era previzibil la momentul tranzacției și reflectat în ipotezele de stabilire a prețurilor și că evoluțiile care conduc la diferența dintre proiecții și rezultate au apărut din evenimente imprevizibile, administrațiile fiscale nu vor avea dreptul să facă ajustări ale acordurilor de stabilire a prețurilor *ex ante* pe baza rezultatelor *ex post*. De exemplu, dacă dovezile rezultatelor financiare arată că vânzările de produse care exploatează imobilizările necorporale transferate au ajuns la 1 000 pe an, dar acordurile de stabilire a prețurilor *ex ante* s-au bazat pe proiecții care au considerat că vânzările ating un maxim de doar 100 pe an, atunci administrația fiscală trebuie să ia în considerare motivele pentru care vânzările ating astfel de volume mai mari. În cazul în care volumele mai mari s-au datorat, de exemplu, unei cereri exponențial mai mari pentru produsele care includ imobilizarea necorporală din cauza unui dezastru natural sau a unui alt eveniment neașteptat care a fost în mod clar imprevizibil la momentul tranzacției sau având în vedere în mod corespunzător o probabilitate foarte scăzută de apariție, atunci stabilirea prețurilor *ex ante* ar trebui recunoscută ca fiind la valoare de piață , cu excepția cazului în care există alte dovezi decât rezultatele financiare *ex post* care indică faptul că stabilirea prețurilor nu a avut loc în condiții de valoare de piață .

6.195 Ar fi important să se permită soluționarea cazurilor de dublă impunere care decurg din aplicarea abordării pentru imobilizările necorporale greu de evaluat prin accesul la procedura amiabilă în temeiul tratatului aplicabil.

[24] În unele sectoare de activitate nu este neobișnuit ca o imobilizare necorporală să fie transferată cu o clauză contingentă referitoare la o a doua utilizare sau o utilizare ulterioară. În ceea ce privește tipul de imobilizări necorporale în cazul în care se întâmplă acest lucru, perioada de timp începe din nou cu noua comercializare.

D.5. Îndrumări suplimentare pentru tranzacțiile care implică utilizarea imobilizărilor necorporale în legătură cu vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii

6.196 Această secțiune oferă îndrumări suplimentare pentru aplicarea regulilor din Capitolele I - III în situațiile în care una sau ambele părți la o tranzacție controlată utilizează imobilizări necorporale în legătură cu vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii, dar în care nu are loc niciun transfer de imobilizări necorporale sau interese în imobilizări necorporale. În cazul în care sunt prezente imobilizări necorporale, analiza prețurilor de transfer trebuie să analizeze cu atenție efectul imobilizărilor necorporale implicate asupra prețurilor și a altor condiții ale tranzacțiilor controlate.

D.5.1. Imobilizările necorporale ca factor de comparabilitate în tranzacțiile care implică utilizarea imobilizărilor necorporale

6.197 Regulile generale ale secțiunii D.1 din Capitolul I și Capitolul III se aplică, de asemenea, pentru a ghida analiza comparabilității tranzacțiilor care implică utilizarea imobilizărilor necorporale în legătură cu o tranzacție controlată care implică vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii. Cu toate acestea, prezența imobilizărilor necorporale poate ridica uneori probleme de comparabilitate dificile.

6.198 Într-o analiză a prețurilor de transfer în care cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer este metoda prețului de revânzare, metoda cost-plus sau metoda marjei nete, cea mai puțin complexă dintre părțile la tranzacția controlată este adesea selectată ca parte testată. În multe cazuri, un preț sau un nivel al profitului în condiții de valoare de piață pentru partea testată poate fi determinat fără a fi necesară evaluarea imobilizărilor necorporale utilizate în legătură cu tranzacția. Acesta este, în general, cazul în care numai partea netestată utilizează imobilizări necorporale. Cu toate acestea, în unele cazuri, partea testată poate utiliza, de fapt, imobilizări necorporale, în ciuda operațiunilor sale relativ mai puțin complexe. În mod similar, părțile la tranzacții necontrolate potențial comparabile pot utiliza imobilizări necorporale. În oricare dintre aceste cazuri, devine necesar să se ia în considerare imobilizările necorporale utilizate de partea testată și de acele părți la tranzacții necontrolate care sunt potențial comparabile ca fiind un factor de comparabilitate în analiză.

6.199 De exemplu, este posibil ca o parte testată implicată în comercializarea și distribuția de bunuri achiziționate în tranzacții controlate să fi dezvoltat imobilizări necorporale aferente activității de marketing în aria sa geografică de funcționare, inclusiv liste de clienți, relații cu clienții și date despre clienți. De asemenea, este posibil să fi dezvoltat know-how logistic avantajos sau software și alte instrumente pe care le utilizează în

desfășurarea activității sale de distribuție. Impactul unor astfel de imobilizări necorporale asupra rentabilității părții testate trebuie luat în considerare la efectuarea unei analize de comparabilitate.

6.200 Cu toate acestea, este important de remarcat faptul că, în multe cazuri în care partea testată utilizează astfel de imobilizări necorporale, părțile la tranzacții necontrolate comparabile vor avea, de asemenea, aceleași tipuri de imobilizări necorporale la dispoziție. Astfel, în cazul societății de distribuție, o entitate necontrolată angajată în furnizarea de servicii de distribuție în industria și piața părții testate se poate, de asemenea, să aibă cunoștințe și contacte cu potențialii clienți, să colecteze date despre clienți, să aibă propriile sisteme logistice eficiente și, în alte privințe, să aibă imobilizări necorporale similare cu partea testată. În acest caz, nivelul de comparabilitate poate fi suficient de ridicat încât să se poată baza pe prețurile plătite sau pe marjele obținute de potențialele comparabile ca măsură adecvată a remunerației în condiții de valoare de piață atât pentru funcțiile îndeplinite, cât și pentru imobilizările necorporale deținute de partea testată.

6.201 În cazul în care partea testată și societatea potențial comparabilă dispun de imobilizări necorporale comparabile, acestea nu vor constitui imobilizări necorporale unice și de valoare în sensul alineatului 6.17 și, prin urmare, nu vor fi necesare ajustări de comparabilitate în ceea ce privește imobilizările necorporale. În aceste condiții, potențiala comparabilă va furniza cele mai bune dovezi ale contribuției la profit a imobilizărilor necorporale ale părții testate. Cu toate acestea, dacă fie partea testată, fie compania potențial comparabilă dispun de și utilizează în activitatea lor imobilizări necorporale unice și de valoare, este necesar fie să se facă ajustări de comparabilitate adecvate, fie să se revină la o metodă diferită de stabilire a prețurilor de transfer. Principiile cuprinse în Secțiunile D.2.1-D.2.4 se aplică în evaluarea comparabilității imobilizărilor necorporale în astfel de situații.

6.202 Este oportun ca atât contribuabilii, cât și administrațiile fiscale să exercite reținere în respingerea potențialelor comparabile bazate pe utilizarea imobilizărilor necorporale fie de către părțile la tranzacții potențial comparabile, fie de către partea testată. În general, potențialele comparabile nu trebuie respinse pe baza existenței declarate a imobilizărilor necorporale nespecificate sau pe baza semnificației declarate a fondului comercial. În cazul în care tranzacțiile sau societățile identificate sunt comparabile în alt mod, acestea pot oferi cea mai bună indicație disponibilă privind stabilirea prețurilor în condiții de valoare de piață , în ciuda existenței și utilizării fie de către partea testată, fie de către părțile la tranzacțiile potențial comparabile de active necorporale relativ nesemnificative. Tranzacțiile potențial comparabile nu trebuie analizate pe baza existenței și utilizării imobilizărilor necorporale necomparabile numai în cazul în care imobilizările necorporale în cauză pot fi identificate în mod clar și distinct și

în cazul în care imobilizările necorporale sunt în mod evident imobilizări necorporale unice și de valoare.

D.5.2. Determinarea prețurilor de valoare de piață pentru tranzacțiile care implică utilizarea imobilizărilor necorporale în legătură cu vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii

6.203 Principiile din Capitolele I - III se aplică la determinarea prețurilor de piață pentru tranzacțiile care implică utilizarea imobilizărilor necorporale în legătură cu vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii. Pot apărea două categorii generale de cazuri. În prima categorie de cazuri, analiza de comparabilitate, inclusiv analiza funcțională, va dezvălui existența unor comparabile suficient de fiabile pentru a permite determinarea condițiilor de valoare de piață pentru tranzacție utilizând o metodă de stabilire a prețurilor de transfer bazată pe elemente comparabile. În a doua categorie de cazuri, analiza de comparabilitate, inclusiv analiza funcțională, nu va reuși să identifice tranzacții necontrolate comparabile utile, adesea ca rezultat direct al utilizării de către una sau ambele părți la tranzacție a activelor necorporale unice și valoroase. Abordările prețurilor de transfer pentru aceste două categorii de cazuri sunt descrise mai jos.

D.5.2.1. Situații în care există comparabile fiabile

6.204 Adesea, în ciuda utilizării imobilizărilor necorporale de către una sau ambele părți la o vânzare controlată de bunuri sau în prestarea de servicii, pot fi identificate comparabile fiabile. În funcție de faptele specifice, oricare dintre cele cinci metode ale OCDE de stabilire a prețurilor de transfer descrise în Capitolul II pot fi cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer dacă tranzacția implică utilizarea imobilizărilor necorporale în legătură cu o vânzare controlată de bunuri sau furnizarea de servicii și sunt prezente comparabile fiabile.

6.205 În cazul în care partea testată nu utilizează imobilizări necorporale unice și de valoare și, în cazul în care pot fi identificate comparabile fiabile, este adesea posibil să se determine prețurile în condiții de valoare de piață pe baza unor metode unilaterale, inclusiv metoda CUP, metoda prețului de revânzare, metoda cost-plus și metoda marjei nete. Îndrumările din Capitolele I - III sunt, în general, suficiente pentru a ghida determinarea prețurilor în condiții de valoare de piață în astfel de situații, fără a fi necesară o analiză detaliată a naturii imobilizărilor necorporale utilizate de cealaltă parte la tranzacție.

6.206 Principiile descrise în Secțiunile D.2.1-D.2.4 din acest capitol trebuie aplicate pentru a determina dacă utilizarea imobilizărilor necorporale de către partea testată împiedică utilizarea tranzacțiilor necontrolate comparabile identificate sau necesită ajustări de comparabilitate. Numai

atunci când imobilizările necorporale utilizate de partea testată sunt unice și de valoare apare necesitatea de a face ajustări de comparabilitate sau de a adopta o metodă de stabilire a prețurilor de transfer mai puțin dependentă de tranzacții necontrolate comparabile. În cazul în care imobilizările necorporale utilizate de partea testată nu sunt unice și de valoare, atunci imobilizările necorporale, prețurile plătite sau primite sau marjele sau randamentele obținute de părți la tranzacții necontrolate comparabile pot oferi o bază utilă pentru determinarea condițiilor de valoare de piață .

6.207 În cazul în care necesitatea de a efectua ajustări de comparabilitate apare din cauza diferențelor dintre activele necorporale utilizate de partea testată într-o tranzacție controlată și activele necorporale utilizate de o parte la o tranzacție necontrolată potențial comparabilă, pot apărea întrebări factuale dificile în cuantificarea ajustărilor de comparabilitate fiabile. Aceste aspecte necesită o analiză aprofundată a faptelor și circumstanțelor relevante și a datelor disponibile cu privire la impactul imobilizărilor necorporale asupra prețurilor și profiturilor. În cazul în care impactul asupra prețului al unei diferențe în natura imobilizărilor necorporale utilizate este în mod clar semnificativ, dar nu face obiectul unei estimări exacte, poate fi necesar să se utilizeze o metodă diferită de stabilire a prețurilor de transfer, care este mai puțin dependentă de identificarea unor comparabile fiabile.

6.208 De asemenea, trebuie să se recunoască faptul că ajustările de comparabilitate pentru alți factori decât diferențele în ceea ce privește natura imobilizărilor necorporale utilizate pot fi necesare în chestiuni care implică utilizarea imobilizărilor necorporale în legătură cu o vânzare controlată de bunuri sau servicii. În special, pot fi necesare ajustări de comparabilitate pentru aspecte precum diferențele de piață, avantajele locale, strategiile comerciale, colectivul de angajați, sinergiile corporative și alți factori similari. Deși este posibil ca acești factori să nu fie imobilizări necorporale, așa cum este descris acest termen în Secțiunea A.1 din acest capitol, aceștia pot avea totuși efecte importante asupra prețurilor de valoare de piață în chestiuni care implică utilizarea imobilizărilor necorporale.

D.5.2.2. Situații în care nu există comparabile fiabile

6.209 În anumite circumstanțe în care nu pot fi identificate tranzacții necontrolate fiabile, poate fi utilizată metoda împărțirii profitului pentru a determina o alocare a profiturilor în condiții de valoare de piață pentru vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii care implică utilizarea imobilizărilor necorporale. O circumstanță în care utilizarea metodei împărțirii profitului poate fi adecvată este atunci când ambele părți la tranzacție aduc contribuții unice și de valoare la tranzacție.

6.210 Secțiunea C din Partea III a Capitolului II conține îndrumări care trebuie luate în considerare la aplicarea metodei împărțirii profitului. Aceste îndrumări sunt pe deplin aplicabile aspectelor care implică utilizarea imobilizărilor necorporale în legătură cu vânzarea de bunuri sau prestarea de

servicii în tranzacții controlate.

6.211 În aplicarea metodei împărțirii profitului într-un caz care implică utilizarea imobilizărilor necorporale, trebuie acordată atenție identificării imobilizărilor necorporale în cauză, trebuie să se evalueze modul în care aceste imobilizări necorporale contribuie la crearea de valoare și să se evalueze alte funcții generatoare de venit îndeplinite, riscurile asumate și activele utilizate. Afirmațiile vagi privind existența și utilizarea imobilizărilor necorporale nespecificate nu vor sprijini o aplicare fiabilă a unei metode de împărțire a profitului.

6.212 În circumstanțe adecvate, metodele de stabilire a prețurilor de transfer sau tehnicile de evaluare care nu depind de identificarea tranzacțiilor necontrolate comparabile fiabile pot fi, de asemenea, utilizate pentru a determina condițiile de valoare de piață pentru vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii în cazul în care activele necorporale sunt utilizate în legătură cu tranzacția. Alternativa selectată trebuie să reflecte natura bunurilor sau serviciilor furnizate și contribuția imobilizărilor necorporale și a altor factori relevanți la crearea de valoare.

Considerente speciale pentru 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 multinațional de întreprinderi altor membri ai acelui grup și, în caz afirmativ, pentru a determina prețurile în condiții de valoare de piață aplicabile pentru acele servicii intragrup. Capitolul nu abordează, cu excepția cazului în care serviciile au fost furnizate într-un aranjament de contribuție la costuri (ACC) și nici, într-un astfel de caz, stabilirea prețurilor în condiții de valoare de piață. Aranjamentele de contribuție la costuri fac obiectul Capitolului VIII.

7.2 Aproape fiecare grup multinațional de întreprinderi 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 unul sau mai mulți membri ai grupului special desemnați („un centru de servicii de grup”) sau de către alți membri ai 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 (adică intern). În mod similar, un membru al unui grup multinațional de întreprinderi 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 multinațional de întreprinderi (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). Nu este în interesul unui grup multinațional de întreprinderi să suporte costuri inutile și este în interesul unui grup multinațional de întreprinderi să furnizeze în mod eficient servicii intragrup. Aplicarea îndrumărilor din acest capitol trebuie să asigure că serviciile sunt identificate în mod corespunzător și costurile asociate sunt alocate în mod corespunzător în cadrul grupului multinațional de întreprinderi în conformitate cu Principiul valorii de piață .

7.3 Aranjamentele intra-grup pentru prestarea de servicii sunt uneori legate de acorduri pentru transferul de bunuri sau imobilizări necorporale

(sau se acordă licențe pentru acestea din urmă). În unele cazuri, cum ar fi contractele de know-how care conțin un element de servicii, poate fi foarte dificil să se determine unde se află granița exactă între transferul sau licențierea proprietății și transferul 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 Serviciile 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 aranjamentele din cadrul grupului. De exemplu, într-un grup descentralizat, societatea-mamă își poate limita activitatea intragrup la monitorizarea investițiilor sale în filialele sale în calitatea sa 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 sprijini implementarea acestor decizii prin desfășurarea de activități generale și administrative pentru filialele sale, precum și activități operaționale, cum ar fi gestionarea trezoreriei, marketingul și gestionarea lanțului de aprovizionare.

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 trebuie 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

B.1.1. Criteriul avantajului obținut

7.6 În virtutea Principiului 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 trebuie să depindă de faptul dacă activitatea oferă unui membru al grupului respectiv o valoare economică sau comercială pentru a-și consolida sau menține 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 intern, pentru sine. În cazul în care activitatea nu este una pentru care compania independentă ar fi fost dispusă să plătească sau să o 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 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 servicii întreprinse în grupurile de întreprinderi multinaționale.

7.8 Unele servicii intragrup sunt efectuate de un membru al unui grup multinațional de întreprinderi 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 asemenea caz, s-ar constata, în mod normal, existența unui serviciu intragrup. De exemplu, un serviciu intragrup ar fi în mod normal regăsit în cazul în care o întreprindere asociată repară echipamentele utilizate în producție de către un alt membru al grupului multinațional de întreprinderi. Cu toate acestea, este esențial să se furnizeze o documentație utilă administrațiilor fiscale pentru a verifica dacă costurile au fost suportate de prestator.

B.1.2. Activități ale acționarilor

7.9 O analiză mai complexă este necesară în cazul în care o întreprindere asociată desfășoară activități care se referă la mai mulți membri ai grupului sau la grup ca întreg. Într-o gamă restrânsă de astfel de cazuri, o activitate intragrup poate fi efectuată cu privire la membrii grupului, chiar dacă acei membri ai grupului nu 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 compania-mamă sau un holding regional al societății) o realizează numai datorită participațiilor pe care le deține în unul sau mai mulți membri ai grupului, altfel spus în calitatea sa de acționar. Acest tip de activitate nu ar fi considerat un serviciu intragrup și, prin urmare, nu ar justifica un onorariu pentru alți membri ai grupului. În schimb, costurile asociate acestui tip de activitate ar trebui suportate și alocate la nivelul acționarului. Acest tip de activitate 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 acționarului care pot include furnizarea de servicii altor membri ai grupului, de exemplu servicii care sunt furnizate de un centru de coordonare. Aceste din urmă tipuri de activități non-acționari 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 constituie exemple de costuri asociate activităților acționarilor, în conformitate cu standardul prevăzut la punctul 7.6:

a) Costuri legate de structura juridică a societății-mamă în sine, cum ar fi adunările acționarilor societății-mamă, emiterea de acțiuni în societatea-mamă, listarea la bursă a societății-mamă și costurile consiliului de supraveghere;

b) Costuri legate de cerințele de raportare (inclusiv raportarea financiară și auditul) ale societății-mamă, inclusiv consolidarea rapoartelor, costurile legate de auditul societății-mamă al conturilor filialei efectuate exclusiv în interesul societății-mamă și costurile legate de întocmirea situațiilor financiare consolidate ale societății multinaționale (cu toate acestea, în practică, costurile suportate la nivel local de filiale pot să nu fie transferate societății-mamă sau societății holding în cazul în care identificarea și izolarea acestor costuri sunt disproporționat de oneroase);

c) Costuri de strângere de fonduri pentru achiziționarea participațiilor sale și costurile legate de relațiile cu investitorii societății-mamă, cum ar fi strategia de comunicare cu acționarii societății-mamă, analiștii financiari, fondurile și alte părți interesate din societatea-mamă;

d) Costuri legate de respectarea de către societatea-mamă a legislației fiscale relevante;

e) Costuri care sunt auxiliare guvernanței corporative a întreprinderii multinaționale în ansamblu.

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, societatea-mamă ar fi, în general, considerată că furnizează un serviciu membrului grupului. Raportul din 1984 menționa, 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, 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. În cazul în care activități precum cele descrise mai sus sunt efectuate de o societate din grup, alta decât exclusiv din cauza unei participații în capitalurile proprii ale altor membri ai grupului, atunci acea societate din grup nu desfășoară activități ale acționarilor, ci ar trebui considerată ca furnizând un serviciu societății-mamă sau societății holding căreia i se aplică

îndrumările din acest capitol.

B.1.3.Duplicarea

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 multinațional de întreprinderi 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). Orice examinare a posibilei duplicări a serviciilor trebuie să identifice în detaliu natura serviciilor și motivul pentru care societatea pare să dubleze costurile, contrar practicilor eficiente. Faptul că o societate efectuează, de exemplu, servicii de marketing interne și, de asemenea, este taxată pentru servicii de marketing de către o întreprindere din grup nu determină în sine duplicarea, deoarece marketingul este un termen larg care acoperă mai multe niveluri de activitate. Examinarea informațiilor furnizate de contribuabil poate stabili că serviciile intragrup sunt diferite, suplimentare sau complementare activităților desfășurate intern. Criteriul avantajului obținut s-ar aplica apoi acelor elemente neduplicative ale serviciilor intragrup. Unele sectoare reglementate impun ca funcțiile de control să fie îndeplinite atât la nivel local, cât și pe bază consolidată de către societatea-mamă; astfel de cerințe nu trebuie să conducă la interzicerea pe motive de duplicare.

B.1.4. Beneficii ocazionale

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, ocazional, oferă beneficii altor membri ai grupului. Exemple ar putea fi analizarea întrebării dacă să restructureze grupul, să achiziționeze noi membri sau să rezilieze o divizie. Aceste activități ar putea constitui servicii intragrup pentru anumiți membri ai grupului implicați, de exemplu acei membri care pot face achiziția sau pot rezilia una dintre diviziile lor, dar pot genera și beneficii economice pentru alți membri ai grupului care nu sunt direct implicați în decizia potențială, deoarece analiza ar putea oferi informații utile despre propriile lor operațiuni comerciale. Beneficiile ocazionale, în mod normal, nu ar determina ca acești alți membri ai grupului să fie tratați ca primind un serviciu intragrup deoarece activitățile care generează beneficiile nu ar fi cele pentru care o întreprindere independentă ar fi în mod normal dispusă să plătească.

7.13 În mod similar, nu trebuie să se considere că o întreprindere

asociată primește un serviciu intragrup atunci când obține beneficii ocazionale 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 se primește niciun serviciu în cazul în care o întreprindere asociată, numai din cauza afilierii sale, are un rating de credit mai mare decât dacă ar fi neafiliată, dar există, de obicei, un serviciu intragrup în cazul în care ratingul de credit mai mare s-ar datora unei garanții acordate de un alt membru al grupului sau în cazul în care compania a beneficiat de o acțiune concertată deliberată care implică campanii globale de marketing și relații publice. În acest sens, asocierea pasivă trebuie să se distingă de promovarea activă a atributelor grupului multinațional de întreprinderi care sporesc potențialul de profit al anumitor membri ai grupului. Fiecare caz trebuie să fie determinat în funcție de faptele și circumstanțele proprii. A se vedea Secțiunea D.8 din Capitolul I privind sinergiile grupurilor multinaționale de întreprinderi.

B.1.5. Servicii centralizate

7.14 Alte activități care se pot referi la grup în ansamblu sunt cele centralizate în societatea-mamă sau în unul sau mai multe centre de servicii ale grupului (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, cum ar fi planificarea, coordonarea, controlul bugetar, consilierea financiară, contabilitatea, auditul, serviciile juridice, mobilizarea creanțelor, 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, cumpărării, distribuției și marketingului și servicii în materie de personal, cum ar fi recrutarea și instruirea personalului. De asemenea, centrele de servicii ale grupului efectuează adesea gestionarea comenzilor, servicii pentru clienți și call center, cercetare și dezvoltare sau administrează și protejează bunurile necorporale pentru întregul grup multinațional de întreprinderi sau pentru o parte a acestuia. În mod normal, aceste tipuri de activități vor fi considerate servicii intragrup, deoarece sunt tipuri de activități pe care întreprinderi le independente ar fi fost dispuse să le plătească sau să le efectueze pentru ele însele.

B.1.6. Forma remunerației

7.15 Atunci când se analizează dacă un onorariu pentru prestarea de servicii ar fi perceput între întreprinderi independente, ar fi, de asemenea, relevant să se ia în considerare forma pe care ar lua-o o contraprestație în condiții de valoare de piață dacă tranzacția ar avea loc între întreprinderi independente care tranzacționează în condiții de valoare de piață. De exemplu, în ceea ce privește serviciile financiare, cum ar fi împrumuturile, schimbul valutar și acoperirea riscurilor, toate remunerațiile pot fi

încorporate în marjă și nu ar fi adecvat să se aștepte perceperea unui comision suplimentar pentru servicii în acest caz. În mod similar, în unele servicii de cumpărare sau achiziție, un element de comision poate fi încorporat în prețul produsului sau serviciilor achiziționate, iar un onorariu separat pentru servicii poate să nu fie adecvat.

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 determinată o taxă de valoare 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 întreprinderilor 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 avocațial în avans 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 prioritară 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 impozite pentru serviciul de permanență în cazul în care nevoia potențială de prestare 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 aranjamentele 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 impozit, 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 trebuie să fie tratată ca dovadă *prima facie* că astfel de servicii au fost prestate. Totodată, lipsa plăților sau a acordurilor contractuale nu conduce automat la concluzia că nu au fost prestate servicii intragrup.

B.2. Determinarea remunerației în condiții de valoare 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 trebuie 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 se întâmplă să fie asociate.

B.2.2. Identificarea dispozițiilor aplicabile în mod real în materie de facturare a serviciilor intragrup

7.20 Pentru a identifica suma, dacă există, care a fost efectiv percepută pentru servicii, administrația fiscală trebuie să identifice ce acorduri, dacă există, au fost efectiv puse în aplicare între întreprinderile asociate pentru a facilita perceperea de impozite pentru prestarea de servicii între ele.

B.2.2.1 Metode de facturare directă

7.21 În anumite cazuri, aranjamentele realizate pentru facturarea serviciilor intragrup pot fi identificate cu ușurință. În aceste cazuri, grupul multinațional de întreprinderi utilizează o metodă de facturare directă, altfel spus, serviciile specifice sunt facturate întreprinderilor asociate. În general, metoda de facturare directă 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 factura este în concordanță cu Principiul valorii de piață .

7.22 Un grup multinațional de întreprinderi poate fi în măsură să adopte acorduri de facturare directă, în special în cazul în care servicii similare cu cele prestate întreprinderilor asociate sunt, de asemenea, prestate unor părți 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 societatea multinațională are capacitatea de a demonstra o bază separată pentru impozitare (de exemplu, prin înregistrarea lucrărilor efectuate, a bazei de onorarii sau 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.

B.2.2.2 Metode de facturare indirectă

7.23 Metoda de facturare directă pentru serviciile intragrup poate fi dificil de aplicat în practică. În consecință, unele grupuri multinaționale de întreprinderi au dezvoltat alte metode de facturare pentru serviciile furnizate de societățile-mamă sau centrele de servicii ale grupului. În astfel de cazuri, grupurile de întreprinderi multinaționale pot constata că dispun de un număr redus de variante precum utilizarea metodei de alocare și repartizare a costurilor care necesită adesea un anumit grad de estimare sau aproximare, ca bază pentru calcularea impozitului în condiții de valoare de piață, urmând principiile din Secțiunea B.2.3 de mai jos. Astfel de metode sunt, în general, denumite metode de facturare indirectă și trebuie 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 calculare a facturilor 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 părților independente. Deși trebuie să se depună toate eforturile pentru a percepe un tarif echitabil pentru serviciul furnizat, orice factură trebuie să fie susținută de un beneficiu identificabil și previzibil în mod rezonabil. Orice metodă de facturare indirectă trebuie să fie sensibilă la caracteristicile comerciale ale cazului individuale (de exemplu, cheia de alocare 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 afiliați. Un alt caz este acela în care o înregistrare și o analiză separată a serviciilor relevante pentru fiecare beneficiar ar implica o sarcină administrativă disproporționat de grea în raport cu activitățile în sine. În astfel de cazuri, suma ar putea fi determinată prin referire la o alocare între toți beneficiarii potențiali a costurilor care nu pot fi alocate direct, altfel spus, costuri care nu pot fi alocate în mod specific beneficiarilor efectivi ai diferitelor servicii. Pentru a satisface Principiul valorii de piață , metoda de alocare aleasă trebuie să conducă la un rezultat care să fie în concordanță cu ceea ce întreprinderile independente comparabile ar fi fost pregătite să accepte.

7.25 Alocarea trebuie să se bazeze pe o măsură adecvată a utilizării serviciului, care este, de asemenea, ușor de verificat, de exemplu, cifra de afaceri, personalul angajat sau o cheie bazată pe activități, cum ar fi comenzile procesate. 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 personal 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 de către membrii grupului.

7.26 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 societatea 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.

B.2.2.3 Forma remunerației

7.27 Remunerația pentru serviciile prestate unei întreprinderi asociate poate fi inclusă în prețul pentru alte transferuri. De exemplu, prețul pentru licențierea unui brevet sau a unui know-how 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 trebuie să verifice dacă nu există o taxă suplimentară pentru servicii și dacă nu există o dublă deducere.

7.28 În identificarea acordurilor de facturare a oricărui onorariu în avans pentru furnizarea de servicii „la cerere” (așa cum s-a discutat la alineatele 7.16 și 7.17), poate fi necesar să se examineze condițiile pentru utilizarea efectivă a serviciilor, deoarece acestea pot include prevederi conform cărora nu se percepe nicio sumă pentru utilizarea reală până când nivelul de utilizare nu depășește un nivel predeterminat.

B.2.3. Calculul remunerației în condiții de valoare de piață

7.29 În încercarea de a determina prețul în condiții de valoare 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 compania independentă este pregătită să îl plătească. În cazul în care furnizorii de servicii pot furniza serviciul dorit într-un interval de prețuri pe care compania independentă ar fi pregătită să le plătească, atunci tranzacția va fi încheiată. Din punctul de vedere al prestatorului de servicii, un preț sub care acesta nu ar presta serviciul și costurile sunt considerații relevante de abordat, dar acestea nu sunt neapărat determinante pentru rezultat în fiecare caz.

B.2.3.1 Metode

7.31 Metoda care trebuie utilizată pentru a determina prețurile de transfer în condiții de valoare 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 (metoda cost-plus sau metoda marjei nete bazată pe costuri) pentru stabilirea prețurilor pentru serviciile intragrup. Metod CUP este probabil cea mai potrivită metodă în cazul în care există un serviciu comparabil furnizat între întreprinderi independente pe piața beneficiarului sau de către compania asociată care furnizează serviciile unei întreprinderi independente în circumstanțe comparabile. De exemplu, acesta ar putea fi cazul în care sunt furnizate servicii de contabilitate, de audit, juridice sau informatice, cu condiția ca tranzacțiile controlate și necontrolate să fie comparabile. Metoda cost-plus este probabil cea mai adecvată metodă în absența metodei CUP în care natura activităților implicate, activele utilizate și riscurile asumate sunt comparabile cu cele întreprinse de întreprinderi independente. După cum se indică în Capitolul II, Partea a II-a, în aplicarea metodei cost-plus trebuie 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 alineatul 2.12) pentru a ajunge la o determinare satisfăcătoare a prețurilor în condiții de valoare 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 în lumina resurselor sale actuale; determinarea dacă suma facturată într-un astfel de caz este în condiții de valoare de piață trebuie să ia în

considerare beneficiile preconizate ale operațiunii și posibilitatea ca valoarea și momentul facturării în unele acorduri în condiții de valoare 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 cazul în care se stabilește că o metodă bazată pe costuri este cea mai potrivită pentru circumstanțele cazului , analiza necesită examinarea dacă costurile suportate de furnizorul de servicii de grup au nevoie de unele ajustări pentru a face compararea tranzacțiilor controlate și necontrolate fiabilă.

7.34 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 adecvat să se determine prețurile în condiții de valoare de piață ca o marjă de profit comercială la costul serviciilor, ci mai degrabă la costurile funcției de agent în sine. 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.

B.2.3.2 Considerente privind includerea unui element de profit

7.35 În funcție de metoda utilizată pentru a stabili un onorariu în condiții de valoare de piață pentru serviciile intragrup, poate apărea problema dacă este necesar ca onorariul să fie de așa natură încât să conducă la un profit pentru furnizorul de servicii. Într-o tranzacție în condiții de valoare de piață, o întreprindere independentă ar căuta în mod normal să perceapă tarife pentru servicii astfel 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 onorariului în condiții de valoare de piață. Cu toate acestea, există circumstanțe (de exemplu, așa cum se subliniază în discuția privind strategiile comerciale din Capitolul I) în care o întreprindere independentă poate să nu realizeze un profit numai din prestarea serviciilor, de exemplu, atunci când costurile unui furnizor (anticipate sau reale) depășesc prețul pieței, dar furnizorul acceptă să furnizeze serviciul pentru a-și crește profitabilitatea, poate prin completarea gamei sale de activități. Prin urmare, nu este întotdeauna necesar ca un preț în condiții de valoare de piață să genereze profit pentru o întreprindere asociată care prestează un serviciu intragrup.

7.36 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 oferită ocazional drept facilitare pentru grupul multinațional de întreprinderi. Pentru a determina dacă serviciile intragrup reprezintă același raport calitate-preț care ar putea fi obținut de la o întreprindere independentă, o comparație a funcțiilor și a beneficiilor preconizate ar fi relevantă pentru evaluarea comparabilității tranzacțiilor. Un grup multinațional de întreprinderi 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 condiții de valoare de piață). Nu este 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 compania 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.

7.37 În timp ce, ca o chestiune de principiu, administrațiile fiscale și contribuabilii trebuie să încerce să stabilească prețurile în condiții de valoare 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 condiții de valoare de piață din prestarea serviciilor în unele cazuri, în loc 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 sunt încasate nu justifică costurile și sarcinile administrative de a determina care ar putea fi un preț adecvat în condiții de valoare de piață în unele cazuri. În astfel de cazuri, perceperea tuturor costurilor relevante, mai degrabă decât un preț în condiții de valoare 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 o activitate 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 condiții de valoare 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 gestiona mai bine lichiditățile, pentru a limita riscurile de fluctuație a cursului valutar și de îndatorare și pentru a eficientiza activitatea pe plan administrativ. Un organism central însărcinat cu aceste funcții care efectuează servicii intragrup va factura în condiții de valoare de piață. Metoda CUP ar putea fi adecvată într-un astfel de caz.

7.40 Un alt exemplu de activitate care poate implica servicii intragrup sunt operațiunile de producție sau de asamblare. Activitățile pot lua o varietate de forme, inclusiv ceea ce este denumit în mod obișnuit producția pe bază de contract. În unele cazuri de producție pe bază de contract, producătorul poate funcționa sub îndrumarea extinsă a partenerului care îi indică ce să producă, în ce cantitate și la ce calitate. În unele cazuri, partenerul poate pune la dispoziția producătorului materii prime sau componente. Societatea de producție are siguranța că întreaga sa producție va fi achiziționată, presupunând că sunt îndeplinite cerințele de calitate. Într-un astfel de caz, societatea de producție se consideră că efectuează un serviciu cu risc scăzut pentru partener, iar metoda cost-plus ar putea fi cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer, sub rezerva principiilor din Capitolul II.

7.41 Cercetarea este, de asemenea, un exemplu de activitate care poate implica servicii intragrup. Termenii activității pot fi stabiliți într-un contract detaliat cu partea care dă în exploatare serviciul, cunoscut sub numele de cercetare pe bază de contract. Activitatea poate implica personal cu înaltă calificare și variază considerabil atât prin natura sa, cât și prin importanța sa pentru succesul grupului. Aranjamentele pot îmbrăca, în realitate, o varietate de forme, de la realizarea de programe detaliate stabilite de partea principală, extinzându-se la acorduri în care societatea 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. Prin urmare, este esențial să se efectueze o analiză funcțională detaliată și să se obțină o înțelegere clară a naturii exacte a cercetării și a modului în care activitățile sunt desfășurate de societate, înainte de luarea în considerare a metodologiei adecvate de stabilire a prețurilor de transfer. Pentru a selecta cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer, poate fi, de asemenea, utilă luarea în considerare a opțiunilor realiste care se oferă clientului. A se vedea Secțiunea B.2 din Capitolul VI.

7.42 Un alt exemplu de servicii intragrup este administrarea licențelor. Administrarea și aplicarea drepturilor asupra imobilizărilor necorporale

trebuie 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.

D. Servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută

7.43 Această secțiune oferă îndrumări specifice referitoare la o anumită categorie de servicii intragrup denumite servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută. Secțiunea D.1 conține definiția serviciilor intragrup cu valoare adăugată scăzută. Secțiunea D.2 stabilește o abordare electivă, simplificată pentru determinarea onorariilor în condiții de valoare de piață pentru serviciile intragrup cu valoare adăugată scăzută, inclusiv un criteriu al avantajului obținut simplificat. Secțiunea D.3 conține îndrumări privind cerințele de documentare și raportare care ar trebui îndeplinite de un grup multinațional de întreprinderi care alege să aplice această abordare simplificată. În cele din urmă, secțiunea D.4 abordează unele probleme cu privire la perceperea impozitelor reținute la sursă asupra onorariilor pentru servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută. Pe scurt, abordarea simplificată recunoaște că prețul de valoare de piață pentru servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută este strâns legat de costuri, alocă costurile de furnizare a fiecărei categorii de astfel de servicii acelor întreprinderi din grup care beneficiază de utilizarea acestor servicii și apoi aplică aceeași majorare tuturor categoriilor de servicii. Grupurile multinaționale de întreprinderi care nu aleg să aplice abordarea simplificată prevăzută în această secțiune trebuie să abordeze problemele legate de prețurile de transfer legate de serviciile cu valoare adăugată scăzută în conformitate cu prevederile Secțiunilor A și B de mai sus.

D.1. Definiția serviciilor intragrup cu valoare adăugată scăzută

7.44 Această secțiune discută aspectele definitorii legate de serviciile intragrup cu valoare adăugată scăzută pentru aplicarea abordării elective, simplificate discutate în Secțiunea D.2. Aceasta începe prin a indica caracteristicile pe care trebuie să le aibă serviciile pentru a se califica drept servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută pentru aplicarea abordării elective, simplificate. Apoi identifică o serie de activități care nu se califică drept servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută pentru abordarea electivă, simplificată. În cele din urmă, aceasta conține o listă de exemple de servicii care ar putea avea caracteristicile de a se califica drept servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută pentru aplicarea abordării simplificate.

7.45 Serviciile intragrup cu valoare adăugată scăzută în scopul abordării simplificate sunt serviciile efectuate de un membru sau mai mulți membri ai unui grup multinațional de întreprinderi în numele unuia sau mai

multor membri ai grupului care:

- oferă o funcție de susținere,
- nu fac parte din activitatea de bază a grupului multinațional de întreprinderi (adică nu creează activități profitabile sau nu contribuie la activități semnificative din punct de vedere economic ale grupului multinațional de întreprinderi),
- nu necesită utilizarea de active necorporale unice și de valoare și nu conduc la crearea de imobilizări necorporale unice și de valoare și
- nu implică asumarea sau controlul unui risc substanțial sau semnificativ de către furnizorul de servicii și nu generează un risc semnificativ pentru furnizorul de servicii.

7.46 Îndrumările din această secțiune nu se aplică serviciilor care, în mod obișnuit, s-ar califica drept servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută, în cazul în care astfel de servicii sunt prestate clienților neafiliați ai membrilor grupului multinațional de întreprinderi. În astfel de cazuri, este de așteptat să existe comparabile interne fiabile care pot fi utilizate pentru determinarea prețului de piață pentru serviciile intragrup.

7.47 Următoarele activități nu se califică pentru abordarea simplificată prezentată în această secțiune:

- serviciile care constituie activitatea de bază a grupului multinațional de întreprinderi;
- serviciile de cercetare și dezvoltare (inclusiv dezvoltarea de software, cu excepția cazului în care intră în sfera de aplicare a serviciilor de tehnologie a informației de la alineatul 7.49);
- serviciile de fabricație și producție;
- activitățile de achiziție de materii prime sau alte materiale care sunt utilizate în procesul de fabricație sau de producție;
- activitățile de vânzare, marketing și distribuție;
- tranzacțiile financiare;
- extracția, explorarea sau prelucrarea resurselor naturale;
- operațiunile de asigurare și reasigurare;

- serviciile managementului superior corporativ (altele decât supravegherea de către conducere a serviciilor care se califică drept servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută în conformitate cu definiția de la alineatul 7.45).

7.48 Faptul că o activitate nu se califică pentru abordarea simplificată, astfel cum este definită la alineatul 7.45, nu ar trebui interpretat în sensul că activitatea respectivă generează randament ridicat. Activitatea poate adăuga în continuare valoare scăzută și determinarea onorariului în condiții de valoare de piață pentru o astfel de activitate, dacă este cazul, se va realiza în conformitate cu îndrumările prevăzute la alineatele 7.1-7.42.

7.49 Următoarele puncte oferă exemple de servicii care corespund eventual definiției serviciilor cu valoare adăugată scăzută prevăzute la alineatul 7.45:

- contabilitate și audit, de exemplu colectarea și revizuirea informațiilor pentru utilizarea în situațiile financiare, menținerea înregistrărilor contabile, pregătirea situațiilor financiare, pregătirea sau asistența în auditurile operaționale și financiare, verificarea autenticității și fiabilității înregistrărilor contabile și asistență în pregătirea bugetelor prin compilarea datelor și colectarea de informații;

- procesarea și gestionarea conturilor de creanțe și a conturilor de datorii, de exemplu compilarea informațiilor privind clienții sau de facturare a clienților și verificarea și procesarea controlului creditelor;

- activități de resurse umane, cum ar fi:

  – personal și recrutare, de exemplu proceduri de angajare, asistență în evaluarea solicitanților și selectarea și numirea personalului, integrarea noilor angajați, evaluarea performanței și asistență în definirea carierei, asistență în procedurile de concediere a personalului, asistență în programe pentru personalul disponibilizat;

  – formarea și dezvoltarea angajaților, de exemplu evaluarea nevoilor de formare, crearea de programe interne de formare și dezvoltare, crearea de abilități manageriale și programe de dezvoltare a carierei;

  – servicii de remunerare, de exemplu, furnizarea de consultanță și stabilirea politicilor de compensare și beneficii pentru angajați, cum ar fi asigurările de sănătate și de viață, planurile de opțiuni

pe acțiuni și schemele de pensii; verificarea prezenței și a pontajului, servicii de salarizare, inclusiv prelucrarea și respectarea obligațiilor fiscale;

– elaborarea și monitorizarea procedurilor privind sănătatea personalului, a standardelor de siguranță și de mediu referitoare la aspectele legate de ocuparea forței de muncă;

- monitorizarea și compilarea datelor referitoare la sănătate, siguranță, mediu și alte standarde care reglementează activitatea;

- servicii de tehnologia informației în cazul în care acestea nu fac parte din activitatea principală a grupului, de exemplu instalarea, întreținerea și actualizarea sistemelor informatice utilizate în activitate; suport pentru sistemul informatic (care poate include sistemul informatic (softeware) utilizat în legătură cu contabilitatea, producția, relațiile cu clienții, resursele umane și salarizarea și sistemele de e-mail); instruirea privind utilizarea sau aplicarea sistemelor informatice, precum și a echipamentelor asociate utilizate pentru colectarea, prelucrarea și prezentarea informațiilor; elaborarea de orientări IT, furnizarea de servicii de telecomunicații, organizarea unui birou de asistență IT, implementarea și întreținerea sistemelor de securitate IT; sprijinirea, întreținerea și supravegherea rețelelor IT (rețea locală, rețea broadband, internet);

- sprijin intern și extern pentru comunicare și relații publice (dar excluzând activitățile specifice de publicitate sau marketing, precum și dezvoltarea strategiilor subiacente);

- servicii juridice, de exemplu servicii juridice generale prestate de consilieri juridici interni, cum ar fi redactarea și revizuirea contractelor, a acordurilor și a altor documente juridice, consultanță juridică și avize, reprezentarea societății (litigii, comisii de arbitraj, proceduri administrative), cercetare juridică și lucrări juridice, precum și administrative pentru înregistrarea și protecția imobilizărilor necorporale;

- activități cu privire la obligațiile fiscale, de exemplu colectarea de informații și pregătirea declarațiilor fiscale (impozitul pe venit, impozitul pe vânzări, TVA, impozitul pe proprietate, vamă și accize), efectuarea plăților fiscale, răspunsul la auditurile administrațiilor fiscale și oferirea de consiliere cu privire la aspectele fiscale;

- servicii generale de natură administrativă sau relevante pentru gestiunea curentă.

7.50 Următoarele exemple ilustrează un element important al definiției serviciilor intragrup cu valoare adăugată scăzută, și anume că acestea nu trebuie să includă servicii care fac parte din activitatea de bază a întreprinderii multinaționale. Serviciile care pot părea similare la prima vedere (de exemplu, analiza riscului de credit) pot fi sau nu servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută, în funcție de contextul și circumstanțele specifice. Exemplele ilustrează, de asemenea, faptul că este posibil ca serviciile să nu se califice drept servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută deoarece, în contextul lor specific, creează riscuri semnificative sau imobilizări necorporale unice și de valoare.

a) Societatea A, situată în țara A, este producător de încălțăminte și distribuitor angro de încălțăminte în regiunea de nord-vest. Filiala sa B, deținută integral, situată în țara B, este un distribuitor angro în regiunea de sud-est a pantofilor fabricați de A. Ca parte a operațiunilor sale, A efectuează în mod obișnuit o analiză a riscului de credit asupra clienților săi pe baza rapoartelor achiziționate de la o agenție de raportare a creditelor. A efectuează, în numele lui B, aceeași analiză a riscului de credit cu privire la clienții lui B, folosind aceleași metode și abordări. Având în vedere faptele și circumstanțele, s-ar putea concluziona în mod rezonabil că serviciul pe care A îl efectuează pentru B este un serviciu intragrup cu valoare adăugată scăzută.

b) Societatea X este o filială a unui grup bancar de investiții la nivel mondial. Societatea X efectuează analiza riscului de credit în ceea ce privește partenerii potențiali pentru tranzacțiile care implică contracte cu instrumente financiare derivate și întocmește rapoarte de credit pentru grupul bancar de investiții la nivel mondial. Analizele de credit efectuate de societatea X sunt utilizate de grup pentru a stabili prețurile instrumentelor financiare derivate pentru clienții grupului. Personalul societății X a dezvoltat o experiență specială și utilizează modele, algoritmi și software de analiză a riscului de credit confidențiale, dezvoltate intern. Având în vedere faptele și circumstanțele acestui caz, nu s-a putut concluziona că serviciul pe care societatea X îl prestează pentru grupul bancar de investiții la nivel mondial este un serviciu intragrup cu valoare adăugată scăzută.

7.51 Definiția serviciilor intragrup cu valoare adăugată scăzută se referă la natura de sprijin a acestor servicii care nu fac parte din activitatea de bază a grupului multinațional de întreprinderi. Furnizarea de servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută poate fi, de fapt, activitatea principală a entității juridice care furnizează serviciul, de exemplu, un centru de servicii partajate, cu condiția ca aceste servicii să nu se refere la activitatea de bază a grupului. De exemplu, să presupunem că o întreprindere

multinațională este implicată în dezvoltarea, producția, vânzarea și comercializarea produselor lactate la nivel mondial. Grupul a înființat o întreprindere de servicii partajate, a cărei singură activitate este de a acționa ca un centru global de servicii de asistență IT. Din perspectiva furnizorului de servicii de suport IT, prestarea serviciilor IT este principala activitate a societății. Cu toate acestea, din perspectiva beneficiarilor de servicii și din perspectiva grupului multinațional de întreprinderi în ansamblu, serviciul nu este o activitate de bază și, prin urmare, se poate califica drept un serviciu intragrup cu valoare adăugată scăzută.

D.2. Determinarea simplificată a onorariilor în condiții de valoare de piață pentru servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută

7.52 Această subsecțiune stabilește elementele unui mecanism simplificat de facturare pentru serviciile intra-grup cu valoare adăugată redusă. Această metodă simplificată se bazează pe propunerea ca toate costurile serviciilor cu valoare adăugată scăzută suportate pentru sprijinirea activității membrilor grupului multinațional de întreprinderi să fie alocate acelor membri. Beneficiile de bază ale utilizării abordării simplificate includ: (1) reducerea efortului de conformare cu îndeplinirea criteriului avantajului obținut și demonstrarea onorariilor în condiții de valoare de piață; (2) asigurarea unei mai mari certitudini pentru grupurile multinaționale de întreprinderi că prețul perceput pentru activitățile eligibile va fi acceptat de administrațiile fiscale care au adoptat abordarea simplificată atunci când condițiile abordării simplificate menționate la alineatul 7.45 au fost îndeplinite și (3) furnizarea către administrațiile fiscale a unei documentații specifice care să permită o analiză eficientă a riscurilor de conformare. Un grup multinațional de întreprinderi care alege să adopte această metodă simplificată ar aplica-o, în măsura în care este posibil, în mod consecvent, la nivel de grup, în toate țările în care își desfășoară activitatea.

7.53 În cazul în care o administrație fiscală nu a adoptat abordarea simplificată și, în consecință, grupul multinațional de întreprinderi respectă cerințele locale din jurisdicția respectivă, o astfel de respectare nu ar descalifica grupul multinațional de întreprinderi de la aplicarea abordării simplificate în alte jurisdicții. În plus, nu toate grupurile de întreprinderi multinaționale sunt integrate pe verticală și pot avea în schimb subgrupuri regionale sau divizionare cu structuri proprii de gestionare și sprijin. Prin urmare, grupurile multinaționale de întreprinderi pot alege să adopte metoda simplificată la nivelul unei societăți asociate holdingului și să o aplice în mod consecvent în toate filialele societății asociate holdingului respectiv. Atunci când grupul multinațional de întreprinderi alege și aplică abordarea simplificată, onorariile pentru serviciile intragrup cu valoare adăugată scăzută care sunt sau au fost determinate în conformitate cu îndrumările din această subsecțiune sunt determinate a fi în conformitate cu Principiul

valorii de piață . O posibilă abordare alternativă pentru abordarea aspectelor discutate în această subsecțiune ar fi utilizarea acordurilor de contribuție la costuri, discutate în Capitolul VIII.

D.2.1. Aplicarea criteriului avantajului obținut la servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută

7.54 După cum s-a discutat la alineatul 7.6, în conformitate cu Principiul valorii de piață , obligația de a plăti pentru un serviciu intragrup apare numai în cazul în care criteriul avantajului obținut este îndeplinit, adică activitatea trebuie să furnizeze membrului grupului care e de așteptat să plătească pentru serviciu o valoare economică sau comercială pentru a-și consolida sau menține poziția comercială, care, la rândul său, este determinată prin evaluarea 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 desfășurat ea însăși activitatea. Cu toate acestea, din cauza naturii serviciilor intragrup cu valoare adăugată scăzută discutate în această secțiune, astfel de determinări pot fi dificile sau pot necesita un efort mai mare decât valoarea onorariilor. Prin urmare, administrațiile fiscale ar trebui, în general, să se abțină de la revizuirea sau contestarea criteriului avantajului obținut atunci când abordarea simplificată a fost aplicată în condițiile și circumstanțele discutate în această secțiune și, în special, în conformitate cu documentația și raportarea discutate în Secțiunea D.3 de mai jos.

7.55 În timp ce serviciile intragrup cu valoare adăugată scăzută pot oferi beneficii tuturor beneficiarilor acestor servicii, pot apărea întrebări cu privire la amploarea beneficiilor și dacă părți independente ar fi fost dispuse să plătească pentru serviciu sau să îl presteze ele însele. În cazul în care grupul multinațional de întreprinderi a urmat instrucțiunile abordării simplificate, documentația și raportarea discutate în Secțiunea D.3 de mai jos, acesta trebuie să furnizeze dovezi suficiente că îndeplinește criteriul avantajului obținut, având în vedere natura serviciilor intragrup cu valoare adăugată scăzută. La evaluarea criteriului privind avantajul obținut, administrațiile fiscale trebuie să ia în considerare beneficiile numai pe categorii de servicii și nu pe baza unei taxe specifice. Astfel, contribuabilul trebuie doar să demonstreze că asistența a fost acordată, de exemplu, cu procesarea salariilor, mai degrabă decât să fie obligat să specifice actele individuale întreprinse care dau naștere costurilor percepute. Cu condiția ca astfel de informații prezentate la alineatul 7.64 să fie puse la dispoziția administrației fiscale, o singură factură anuală care descrie o categorie de servicii trebuie să fie suficientă pentru a susține onorariul și nu trebuie să fie necesară corespondența sau alte dovezi ale actelor individuale. În ceea ce privește serviciile intragrup cu valoare adăugată scăzută, de care beneficiază o singură entitate beneficiară din grupul multinațional de întreprinderi, se

preconizează că beneficiile pentru beneficiarul serviciilor vor putea fi demonstrate separat.

D.2.2. Determinarea grupelor de costuri

7.56 Etapa inițială în aplicarea abordării simplificate a serviciilor intragrup cu valoare adăugată scăzută este ca grupul multinațional de întreprinderi să calculeze, anual, o grupă a tuturor costurilor suportate de toți membrii grupului în efectuarea fiecărei categorii de servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută. Costurile care trebuie reunite sunt costurile directe și indirecte ale prestării serviciului, precum și, dacă este cazul, partea corespunzătoare a cheltuielilor de funcționare (de exemplu, de supraveghere, generale și administrative). Costurile trebuie să fie grupate în funcție de categoria de servicii și trebuie să identifice centrele de costuri contabile utilizate la crearea grupei. Costurile de transfer din grupa de costuri ar trebui identificate în scopul aplicării alineatului 7.61. Gama de costuri trebuie să excludă costurile care sunt atribuibile unei activități interne de care beneficiază numai societatea care desfășoară activitatea (inclusiv activitățile acționarilor desfășurate de societatea acționară).

7.57 În a doua etapă, grupul multinațional de întreprinderi trebuie să identifice și să elimine din grupă acele costuri care pot fi atribuite serviciilor prestate de un membru al grupului numai în numele unui alt membru al grupului. La crearea unei grupe de costuri de salarizare, de exemplu, dacă societatea A din cadrul grupului furnizează servicii de salarizare exclusiv societății B din cadrul grupului, costurile relevante ar trebui identificate separat și omise din grupă. Cu toate acestea, în cazul în care societatea A din cadrul grupului efectuează servicii de salarizare atât pentru sine, cât și pentru societatea B, costurile relevante trebuie să rămână în cadrul grupului.

7.58 În această etapă a calculului, grupul multinațional de întreprinderi a identificat o grupă de costuri asociate categoriilor de servicii cu valoare adăugată scăzută care sunt furnizate mai multor membri ai grupului multinațional de întreprinderi.

D.2.3. Alocarea costurilor de servicii cu valoare adăugată scăzută

7.59 O a treia etapă în această metodă simplificată de facturare pentru costurile de servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută este alocarea între membrii grupului a costurilor din grupa de costuri de care beneficiază mai mulți membri ai grupului. Contribuabilul va selecta una sau mai multe chei de alocare pentru a le aplica în acest scop, pe baza următoarelor principii. Cheia sau cheile de alocare corespunzătoare vor depinde de natura serviciilor. Aceeași cheie sau aceleași chei de alocare trebuie utilizate în mod consecvent pentru toate alocările de costuri referitoare la aceeași categorie de servicii. În conformitate cu îndrumările de la alineatul 7.24, cheia sau cheile de alocare selectate în ceea ce privește costurile pentru fiecare categorie relevantă de servicii trebuie să reflecte în mod rezonabil

nivelul beneficiului preconizat a fi primit de fiecare beneficiar al serviciului respectiv. Ca regulă generală, cheia sau cheile de alocare trebuie să reflecte nevoia subiacentă pentru anumite servicii. Cu titlu de exemplu, cheia de alocare pentru serviciile de personal ar putea utiliza cota fiecărei întreprinderi din numărul total de angajați ai grupului, serviciile IT ar putea utiliza cota din totalul utilizatorilor, serviciile de gestionare a flotei ar putea utiliza cota din totalul vehiculelor, serviciile de asistență contabilă ar putea utiliza cota din totalul tranzacțiilor relevante sau cota din totalul activelor. În multe cazuri, ponderea cifrei de afaceri totale poate fi o cheie relevantă.

7.60 Exemplele de chei de alocare furnizate în paragraful anterior nu sunt destinate a fi o listă exhaustivă. În funcție de fapte și circumstanțe, ar putea fi utilizate chei de alocare mai sofisticate. Cu toate acestea, trebuie găsit un echilibru între natura teoretică sofisticată și administrarea practică, având în vedere că costurile implicate nu generează o valoare ridicată pentru grup. În acest context, este posibil să nu fie nevoie să utilizeze mai multe chei de alocare dacă contribuabilul poate explica motivele pentru care a concluzionat că o singură cheie oferă o reflectare rezonabilă a beneficiilor respective. Din motive de coerență, aceeași cheie sau aceleași chei de alocare ar trebui aplicate pentru a determina alocarea către toți destinatarii din cadrul grupului a aceluiași tip de servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută și se așteaptă ca aceeași cheie rezonabilă să fie utilizată de la an la an, cu excepția cazului în care există un motiv justificat de modificare. Administrațiile fiscale și contribuabilii trebuie, de asemenea, să aibă în vedere faptul că modificarea cheii de repartizare rezonabile poate da naștere unor complexități considerabile. Este de așteptat ca contribuabilul să descrie în documentația sa (a se vedea alineatul 7.64 de mai jos) motivele pentru care concluzionează că cheia de alocare produce rezultate care reflectă în mod rezonabil beneficiile care ar putea fi obținute de fiecare beneficiar de servicii.

D.2.4. Marja de profit

7.61 La stabilirea onorariului de valoare de piață pentru servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută, compania multinațională furnizoare de servicii va aplica o marjă de profit la toate costurile din grupă cu excepția costurilor de transfer, astfel cum sunt stabilite la alineatele 2.99 și 7.34. Aceeași marjă va fi utilizată pentru toate serviciile cu valoare adăugată scăzută, indiferent de categoriile de servicii. Marja este egală cu 5% din costul relevant determinat în Secțiunea D.2.2. Marja în cadrul abordării simplificate nu trebuie să fie justificată de un studiu de evaluare comparativă. Aceeași marjă poate fi aplicată serviciilor intragrup cu valoare adăugată scăzută efectuate de un membru al grupului numai în numele unui alt membru al grupului, ale căror costuri sunt identificate separat în conformitate cu îndrumările de la alineatul 7.57. Trebuie remarcat faptul că marja pentru servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută nu ar trebui, fără o justificare și o analiză suplimentară, să fie utilizată ca referință pentru

determinarea prețului de valoare de piață pentru servicii care nu se încadrează în definiția serviciilor intragrup cu valoare adăugată scăzută și nici pentru servicii similare care nu se încadrează în schema electivă, simplificată.

D.2.5. Onorariul pentru servicii cu valoare adăugată scăzută

7.62 Sub rezerva dispozițiilor de la alineatul 7.55, onorariul pentru serviciile către orice membru al grupului multinațional de întreprinderi ales va fi suma dintre (i) costurile suportate de un alt membru al grupului pentru furnizarea de servicii în mod specific membrului în cadrul celei de-a doua etape, așa cum este detaliat la alineatul 7.57, plus marja de profit selectată și (ii) cota din costurile cumulate alocate membrului în cadrul celei de-a treia etape, așa cum este detaliat la alineatul 7.59, utilizând cheia de alocare selectată, plus marja de profit selectată. Onorariul se plătește membrului grupului care a suportat costurile în grupă și în cazul în care există mai mulți membri ai grupului care suportă aceste costuri, proporțional cu cota fiecărui membru din costurile cumulate.

D.2.6. Pragul pentru aplicarea abordării simplificate

7.63 Administrațiile fiscale care adoptă abordarea simplificată a serviciilor intragrup cu valoare adăugată scăzută prevăzute în această secțiune pot include un prag adecvat pentru a le permite să revizuiască abordarea simplificată în cazurile în care pragul este depășit. Un astfel de prag ar putea, de exemplu, să se bazeze pe raporturile financiare fixe ale părții beneficiare (de exemplu, proporția costurilor serviciilor intragrup în raport cu costurile totale sau cifra de afaceri sau profitul din taxa de servicii pre-intragrup) sau să fie determinat prin referire la un raport la nivel de grup al costurilor totale ale serviciilor în raport cu cifra de afaceri a grupului multinațional de întreprinderi sau o altă măsură adecvată. În cazul în care se adoptă un astfel de prag, administrația fiscală nu este obligată să accepte abordarea simplificată dacă nivelul taxelor de servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută depășește pragul și poate necesita o analiză funcțională completă și o analiză de comparabilitate, inclusiv aplicarea testului de beneficii la anumite taxe de servicii.

D.3. Documentație și raportare

7.64 Un grup multinațional de întreprinderi care optează pentru aplicarea acestei metodologii simplificate pregătește următoarele informații și documente și le pune, la cerere, la dispoziția administrației fiscale a oricărei entități din cadrul grupului care efectuează sau primește o plată pentru servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută.

- O descriere a categoriilor de servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută furnizate; identitatea beneficiarilor; motivele care justifică

faptul că fiecare categorie de servicii constituie servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută în cadrul definiției prevăzute în Secțiunea D.1; justificarea prestării de servicii în contextul activității întreprinderii multinaționale; o descriere a beneficiilor sau a beneficiilor preconizate ale fiecărei categorii de servicii; o descriere a cheilor de alocare selectate și motivele care justifică faptul că aceste chei de alocare produc rezultate care reflectă în mod rezonabil beneficiile primite și confirmarea marjei aplicate;

- Contracte sau acorduri scrise pentru furnizarea de servicii și orice modificări ale acestor contracte și acorduri care reflectă acordul diferiților membri ai grupului de a fi obligați să respecte regulile de alocare din această secțiune. Astfel de contracte sau acorduri scrise pot lua forma unui document simultan care să identifice entitățile implicate, natura serviciilor și a termenii și condițiile în care sunt prestate serviciile;

- Documentație și calcule care arată determinarea grupei de costuri descrise în Secțiunea D.2.2 și a marjei aplicate acesteia, în special o listă detaliată a tuturor categoriilor și valorilor costurilor relevante, inclusiv costurile oricăror servicii furnizate numai unui singur membru al grupului;

- Calcule care arată aplicarea cheilor de alocare specificate.

D.4. Perceperea impozitului reținut la sursă pe taxe pentru servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută

7.65 Perceperea impozitelor reținute la sursă pentru furnizarea de servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută poate împiedica furnizorul de servicii să recupereze totalitatea costurilor suportate pentru prestarea serviciilor. Atunci când un element de profit sau o marjă de profit sunt incluse în sarcina serviciilor, administrațiile fiscale care percep impozitul reținut la sursă sunt încurajate să îl aplice numai la valoarea respectivului element de profit sau marjei de profit .

Aranjamente de contribuție la costuri

A. Introducere

8.1 Acest capitol discută aranjamente de contribuție la costuri (ACC) între două sau mai multe întreprinderi asociate. Scopul capitolului este de a oferi unele îndrumări generale pentru a determina dacă termenii și condițiile stabiliți de întreprinderile asociate pentru tranzacțiile acoperite de un ACC sunt în concordanță cu Principiul valorii de piață . Analiza structurii unor astfel de aranjamente trebuie să se bazeze pe dispozițiile prezentului capitol și pe alte dispoziții ale prezentelor Linii directoare și trebuie să se bazeze pe o documentație adecvată a acordului.

8.2 Secțiunea B oferă o definiție generală și o prezentare generală a conceptului de ACC, iar Secțiunea C oferă îndrumări cu privire la aplicarea principiului valorii de piață la ACC. Secțiunea C include îndrumări cu privire la modul de măsurare a contribuțiilor la ACC, dacă sunt necesare plăți 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. Acesta abordează, de asemenea, determinarea participanților la ACC și aspecte legate de aderarea la sau retragerea participanților și încetarea ACC. În cele din urmă, secțiunea D discută sugestiile pentru structurarea și documentarea ACC.

B. Conceptul de aranjament de contribuție la costuri (ACC)

B.1. Generalități

8.3 Un ACC este un angajament contractual între întreprinderi le comerciale pentru a partaja contribuțiile și riscurile implicate în dezvoltarea, producția sau obținerea în comun a imobilizărilor necorporale, a imobilizărilor corporale sau a serviciilor, cu înțelegerea că se așteaptă ca astfel de imobilizări necorporale, imobilizări corporale sau servicii să creeze beneficii pentru întreprinderi le individuale ale fiecăruia dintre participanți. Un ACC este un angajament contractual, mai degrabă decât în mod necesar o entitate juridică distinctă sau punct de lucru fix al tuturor participanților. Un ACC nu impune participanților să își combine operațiunile pentru a exploata, de exemplu, orice active necorporale rezultate în comun sau pentru

a partaja veniturile sau profiturile. Mai degrabă, participanții la ACC își pot exploata interesul pentru rezultatele unui ACC prin intermediul activităților lor individuale. Aspectele legate de prețurile de transfer se concentrează pe relațiile comerciale sau financiare dintre participanți și pe contribuțiile aduse de participanți care creează oportunitățile de a obține aceste rezultate.

8.4 După cum se indică în Secțiunea D.1 din Capitolul I, delimitarea tranzacției efective întreprinse constituie prima fază a oricărei analize a prețurilor de transfer. Angajamentul contractual oferă punctul de plecare pentru delimitarea tranzacției reale. În acest sens, nu există nicio diferență pentru o analiză a prețurilor de transfer între un ACC și orice alt tip de angajament contractual în care împărțirea responsabilităților, a riscurilor și a rezultatelor anticipate, așa cum sunt determinate de analiza funcțională a tranzacției, este aceeași. Îndrumările privind identificarea celorlalte caracteristici relevante din punct de vedere economic se aplică în egală măsură ACC și oricărui alt tip de angajament contractual, inclusiv o evaluare a faptului dacă părțile își asumă efectiv aceste riscuri pe baza cadrului de analiză a riscului prevăzut la alineatul 1.60 din prezentul Ghid OCDE 2017. În consecință, părțile care desfășoară activități în temeiul unor acorduri cu caracteristici economice similare trebuie să primească beneficii așteptate similare, indiferent dacă angajamentul contractual într-un anumit caz este denumit ACC. Cu toate acestea, există caracteristici specifice ale ACC care justifică o atenție specială.

8.5 O caracteristică cheie a unui ACC este partajarea contribuțiilor. În conformitate cu Principiul valorii de piață , la momentul încheierii unui ACC, cota proporțională a fiecărui participant din contribuțiile globale la un ACC trebuie să fie în concordanță cu cota proporțională a beneficiilor globale preconizate care urmează să fie primite în cadrul acordului. În plus, în cazul ACC-ului care implică dezvoltarea, producția sau obținerea de imobilizări necorporale sau corporale, prin contract se prevede pentru fiecare participant un drept de proprietate asupra oricăror imobilizări necorporale sau corporale care rezultă din activitatea ACC-ului sau drepturi de utilizare sau exploatare a respectivelor imobilizări necorporale sau corporale. În cazul unui ACC pentru servicii, fiecare participant are dreptul contractual de a beneficia de servicii rezultate din activitatea ACC-ului. În oricare dintre cazuri, participanții pot exploata dobânda, drepturile sau prerogativele fără a plăti o remunerație suplimentară (alta decât contribuțiile și plățile de echilibrare descrise în Secțiunile C.4 și C.5) oricărei părți pentru astfel de dobânzi, drepturi sau prerogative.

8.6 Unele beneficii ale activității ACC pot fi determinate în avans, în timp ce altele sunt incerte. Unele tipuri de activități ale ACC vor produce beneficii curente, în timp ce altele au nevoie de un interval de timp mai mare 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 însoțitoare de a avea ACC administrat în mod

corespunzător. Interesul fiecărui participant în rezultatele activității ACC ar trebui stabilit de la bun început, chiar și în cazul în care interesul este interconectat cu cel al altor participanți, de exemplu, deoarece dreptul legal de proprietate asupra imobilizărilor necorporale sau corporale dezvoltate poate fi învestit doar unuia dintre ei, dar toți au anumite drepturi de utilizare sau exploatare a imobilizărilor necorporale sau corporale, astfel cum se prevede în angajamentele contractuale (de exemplu, licențe perpetue, fără redevențe pentru teritoriul în care își desfășoară activitatea participantul individual).

8.7 În unele cazuri, ACC poate oferi o simplificare utilă a mai multor tranzacții (ținând cont că urmările fiscale ale tranzacțiilor sunt determinate în conformitate cu legislația locală aplicabilă). Într-o situație în care întreprinderile asociate desfășoară concomitent activități pentru alți membri ai grupului, dar și beneficiază de activitățile desfășurate de alți membri ai grupului, ACC poate oferi un mecanism de înlocuire a unei rețele separate de plăți intragrup în condiții de valoare de piață cu un sistem mai optimizat de plăți compensate, bazat pe beneficii agregate și contribuții agregate asociate tuturor activităților acoperite (a se vedea, de asemenea, alineatele 3.9-3.17 din prezentul Ghid). Un ACC pentru partajarea dezvoltării imobilizărilor necorporale poate elimina necesitatea unor acorduri complexe de acordare a licențelor încrucișate și alocarea asociată a riscurilor și le poate înlocui cu o partajare mai rațională a contribuțiilor și riscurilor, cu participații în capitalurile proprii ale imobilizărilor necorporale rezultate împărțite în conformitate cu termenii ACC. Cu toate acestea, optimizarea fluxurilor care pot rezulta din adoptarea unui ACC nu afectează evaluarea adecvată a contribuțiilor separate ale părților.

8.8 Cu titlu ilustrativ pentru un ACC, se va lua exemplul unui grup multinațional de întreprinderi care fabrică produse prin intermediul a trei întreprinderi care operează fiecare o unitate de producție și au propriile echipe de cercetare și dezvoltare angajate în diverse proiecte de îmbunătățire a proceselor de producție. Aceste trei întreprinderi încheie un ACC care vizează generarea de îmbunătățiri ale procesului de producție și, prin urmare, își reunesc experiența și împart riscurile. Deoarece ACC acordă fiecărui participant drepturi asupra rezultatelor proiectelor, ACC înlocuiește acordurile de licențiere încrucișată care ar fi putut duce la absența unui ACC și dacă întreprinderi le ar fi dezvoltat individual anumite imobilizări necorporale și și-ar fi acordat drepturi una alteia.

B.2. Relația cu alte capitole

8.9 După cum se indică la alineatul 8.4, nu există nicio diferență în cadrul analitic pentru analiza prețurilor de transfer pentru ACC în comparație cu analizarea altor forme de relații contractuale. Îndrumările din Capitolul I Secțiunea D sunt relevante pentru analiza tuturor tranzacțiilor dintre întreprinderile asociate și se aplică pentru a găsi caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale relațiilor comerciale sau financiare dintre părți, astfel cum sunt exprimate într-un ACC. Termenii contractuali ai ACC-ului oferă punctul de plecare pentru delimitarea tranzacției între părți și modul în care responsabilitățile, riscurile și rezultatele anticipate urmau să fie alocate la momentul încheierii acordurilor. Cu toate acestea, după cum se prevede în îndrumările respective, dovezile privind conduita părților pot clarifica sau completa aspecte ale acordului. Cadrul pentru analiza riscului din Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I este relevant pentru a determina dacă părțile își asumă riscuri în temeiul ACC, așa cum s-a discutat în Secțiunea C.2 din acest capitol și consecințele pentru furnizarea de finanțare fără asumarea riscului sau îndeplinirea altor funcții. Capitolul VI oferă îndrumări cu privire la determinarea condițiilor de valoare de piață pentru tranzacțiile care implică utilizarea sau transferul de imobilizări necorporale. Alineatele 6.60-6.64 oferă îndrumări relevante cu privire la exercitarea controlului asupra riscului financiar în cazul în care finanțarea este utilizată pentru investiții în proiecte de cercetare și dezvoltare. Îndrumările din Secțiunile D.3 și D.4 din Capitolul VI privind imobilizările necorporale a căror valoare este dificil de cuantificat se aplică și în cazul ACC. Capitolul VII oferă îndrumări cu privire la problemele care apar atunci când se determină, în scopul stabilirii prețurilor de transfer, dacă serviciile au fost prestate de un membru al unui grup multinațional de întreprinderi altor membri ai acelui grup și, în caz afirmativ, atunci când se stabilesc prețuri în condiții de valoare de piață pentru acele servicii intragrup. Obiectivul acestui capitol este de a oferi îndrumări suplimentare cu privire la situațiile în care resursele și abilitățile sunt reunite, iar ceea ce se așteaptă să se primească la schimb sunt, parțial sau integral, beneficiile reciproce. Astfel, dispozițiile Capitolelor VI și VII și, într-adevăr, toate celelalte capitole ale prezentului Ghid 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 funcționează în conformitate cu Principiul valorii de piață .

B.3. Tipuri de ACC

8.10 Două tipuri de ACC sunt frecvent întâlnite: cele stabilite pentru dezvoltarea, producția sau obținerea în comun a imobilizărilor necorporale sau corporale („ACC de dezvoltare”) și cele pentru obținerea de servicii („ACC de servicii”). Deși fiecare ACC în parte trebuie luat în considerare pe baza propriilor fapte și circumstanțe, principala diferență dintre aceste două tipuri de ACC este că, în general, se așteaptă ca ACC-urile de dezvoltare să creeze beneficii continue și viitoare pentru participanți, în timp ce ACC-urile de servicii creează numai beneficii de moment. În special în ceea ce privește imobilizările necorporale, ACC-urile de dezvoltare implică adesea riscuri semnificative asociate cu beneficii care pot fi incerte și îndepărtate, în timp ce ACC-urile de servicii oferă adesea beneficii mai sigure și mai puțin riscante. Aceste distincții sunt utile deoarece complexitatea mai mare a ACC-urilor de dezvoltare poate necesita îndrumări mai rafinate, în special în ceea ce privește evaluarea contribuțiilor, decât poate fi necesar pentru ACC-urile de servicii, așa cum se discută mai jos. Cu toate acestea, analiza unui ACC nu trebuie să se bazeze pe distincții superficiale: în unele cazuri, un ACC pentru obținerea serviciilor actuale poate, de asemenea, să creeze sau să crească o imobilizare necorporală care oferă beneficii continue și incerte, iar unele imobilizări necorporale dezvoltate în cadrul unui ACC pot oferi beneficii pe termen scurt și relativ sigure.

8.11 În cadrul unui ACC de dezvoltare, fiecare participant poate pretinde drepturi asupra imobilizărilor necorporale sau corporale dezvoltate. În ceea ce privește imobilizările necorporale, aceste drepturi iau adesea forma unor drepturi separate de exploatare a imobilizărilor necorporale într-o anumită zonă geografică sau pentru o anumită aplicație. Drepturile separate obținute pot constitui proprietatea legală reală; alternativ, este posibil ca doar unul dintre participanți să fie proprietarul legal al bunului, dar ceilalți participanți să aibă anumite drepturi de utilizare sau exploatare a proprietății. În cazurile în care un participant are astfel de drepturi asupra unui bun dezvoltat de ACC, nu este necesară o plată a redevenței sau o altă contraprestație suplimentară pentru utilizarea proprietății dezvoltate în conformitate cu dobânda la care participantul are dreptul în temeiul ACC (cu toate acestea, este posibil să fie necesară ajustarea contribuțiilor unui participant dacă acestea nu sunt proporționale cu beneficiile preconizate; a se vedea Secțiunea C.5).

C. Aplicarea Principiului valorii de piață

C.1. Generalități

8.12 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. În plus, în special pentru ACC de dezvoltare, participanții sunt de acord să împartă consecințele pozitive și negative ale riscurilor asociate cu atingerea rezultatelor ACC anticipate. Prin urmare, există o distincție între, să zicem, licențierea intragrup a unei imobilizări necorporale în cazul în care licențiatorul a suportat riscul de dezvoltare pe cont propriu și se așteaptă la compensare prin taxele de licențiere pe care le va primi odată ce imobilizarea necorporală a fost complet dezvoltată și un ACC de dezvoltare în care toate părțile aduc contribuții și participă la consecințele riscurilor care se materializează în legătură cu dezvoltarea imobilizării necorporale și decid că fiecare dintre ele, prin aceste contribuții, dobândește un drept asupra imobilizării necorporale.

8.13 Așteptarea unui beneficiu reciproc și proporțional este fundamentală pentru acceptarea de către întreprinderile independente a unui acord de împărțire a consecințelor materializării riscurilor și de punere în comun a resurselor și a competențelor. Întreprinderile independente solicită ca valoarea cotei proporționale a fiecărui participant din contribuțiile globale efective la acord să fie în concordanță cu cota proporțională a participantului din beneficiile globale preconizate care urmează să fie primite în cadrul acordului. Aplicarea Principiul valorii de piață unui ACC, este, prin urmare, o condiție prealabilă necesară ca toate părțile la acord să aibă o așteptări rezonabile privind beneficiile. Următorul pas este de a calcula valoarea contribuției fiecărui participant la activitatea comună și, în final, de a determina dacă alocarea contribuțiilor în cadrul unui ACC (ajustate cu plățile de echilibrare efectuate între participanți) corespunde cotei lor respective din beneficiile preconizate. Trebuie recunoscut faptul că aceste determinări sunt susceptibile de a avea un grad de incertitudine, în special în ceea ce privește ACC-ul de dezvoltare. Există posibilitatea ca aceste contribuții să fie alocate între participanții la ACC, astfel încât să rezulte o supraestimare a profiturilor impozabile în unele țări și subestimarea profiturilor impozabile în altele, măsurate în conformitate cu Principiul valorii de piață . Din acest motiv, contribuabilii trebuie să fie pregătiți să

justifice baza cererii lor cu privire la ACC (a se vedea Secțiunea E).

C.2. Determinarea participanților

8.14 Deoarece conceptul de beneficiu reciproc este fundamental pentru un ACC, rezultă că o parte nu poate fi considerată participant dacă acea parte nu are așteptări rezonabile că va beneficia de obiectivele activității ACC în sine (și nu doar de îndeplinirea totală sau parțială a activității în cauză), de exemplu, din exploatarea cotei-parte sau drepturilor sale asupra imobilizărilor necorporale sau corporale sau din utilizarea serviciilor produse prin ACC. Prin urmare, unui participant trebuie să i se atribuie o cotă sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale, a imobilizărilor corporale sau a serviciilor care fac obiectul ACC și să aibă o așteptare rezonabilă de a putea beneficia de acest interes sau de aceste drepturi. O întreprindere care desfășoară numai activitatea în cauză, de exemplu, îndeplinește funcții de cercetare, dar nu primește o cotă în rezultatul ACC, nu este considerată participant la ACC, ci mai degrabă furnizor de servicii pentru ACC. Ca atare, trebuie să fie remunerată pentru serviciile pe care le prestează în condiții de valoare de piață în afara ACC. A se vedea alineatul 8.18. În mod similar, o parte nu ar fi un participant la un ACC dacă nu este capabilă să exploateze producția ACC în propria sa activitate în niciun fel.

8.15 O parte nu este, de asemenea, participantă la un ACC dacă nu exercită controlul asupra riscurilor specifice pe care și le asumă în temeiul ACC-ului și nu are capacitatea financiară de a-și asuma aceste riscuri, deoarece această parte nu ar avea dreptul la o cotă din rezultatul care este obiectivul ACC pe baza funcțiilor pe care le îndeplinește efectiv. Principiile generale stabilite în Capitolul I din prezentul Ghid OCDE 2017 privind asumarea riscurilor se aplică situațiilor care implică ACC. Fiecare participant aduce contribuții speciale la obiectivele ACC și își asumă contractual anumite riscuri. Îndrumările din Secțiunea D.1 din Capitolul I privind delimitarea tranzacției reale se vor aplica analizei prețurilor de transfer în legătură cu aceste riscuri. Acest lucru înseamnă, de asemenea, că o parte care își asumă riscuri în temeiul unui ACC pe baza unei analize în conformitate cu etapa 4(i) din cadrul de analiză a riscurilor de la alineatul 1.60 („își asumă riscul în temeiul ACC”) trebuie să controleze riscurile specifice pe care și le asumă în temeiul ACC și trebuie să aibă capacitatea financiară de a-și asuma aceste riscuri. În special, acest lucru implică faptul că un participant la ACC trebuie să aibă (i) capacitatea de a lua decizii pentru a-și asuma, evita sau refuza oportunitatea de asumare a riscurilor prezentată prin participarea la ACC și trebuie să îndeplinească efectiv acea funcție de luare a deciziilor și (ii) capacitatea de a lua decizii cu privire la oportunitatea și modalitatea de a răspunde la riscurile asociate oportunității și trebuie să îndeplinească efectiv acea funcție de luare a deciziilor. Deși nu este necesar ca partea să efectueze activități zilnice de atenuare a riscurilor în legătură cu activitățile din cadrul unui ACC, în astfel de cazuri, aceasta

trebuie să aibă capacitatea de a determina obiectivele acestor activități de atenuare a riscurilor care urmează să fie efectuate de o altă parte, de a decide să încredințeze celeilalte părți furnizarea funcțiilor de atenuare a riscurilor, de a evalua dacă obiectivele sunt îndeplinite în mod adecvat și, dacă este necesar, de a decide adaptarea sau încetarea acordului și trebuie să efectueze efectiv o astfel de evaluare și luare a deciziilor. În conformitate cu principiile de management prudențial al afacerii, amploarea riscurilor implicate în acord va determina amploarea capacității și controlului necesar. Îndrumările de la alineatele 6.60-6.64 sunt relevante pentru a evalua dacă partea care furnizează finanțarea are capacitatea funcțională de a exercita controlul asupra riscului financiar aferent contribuțiilor sale la ACC și dacă îndeplinește efectiv aceste funcții. Consultați exemplele 4 și 5 din Anexa la acest capitol pentru o ilustrare a acestui principiu.

8.16 În măsura în care contribuțiile specifice aduse de participanți în cadrul unui ACC sunt de natură diferită, de exemplu, participanții desfășoară tipuri foarte diferite de activități de cercetare și dezvoltare sau una dintre părți contribuie cu bunuri și alta contribuie la activitățile de cercetare și dezvoltare, îndrumările de la alineatul 6.64 sunt aplicabile în egală măsură. Acest lucru înseamnă că, cu cât este mai mare riscul de dezvoltare asociat activităților de dezvoltare desfășurate de cealaltă parte și cu cât riscul asumat de prima parte este mai apropiat de acest risc de dezvoltare, cu atât mai mult prima parte va trebui să aibă capacitatea de a evalua progresul dezvoltării imobilizării necorporale și consecințele acestui progres pentru atingerea beneficiilor sale preconizate și cu atât mai strâns poate fi necesar ca această parte să își coreleze procesul decizional efectiv necesar în legătură cu contribuțiile sale continue la cca cu evoluțiile operaționale cheie care pot avea un impact asupra riscurilor specifice pe care și le asumă în cadrul ACC. Un ACC de dezvoltare în care beneficiile sunt incerte și îndepărtate este probabil să genereze riscuri mai mari decât un ACC de servicii în care beneficiile sunt curente.

8.17 După cum s-a descris în alineatele anterioare, nu este necesar ca participanții la ACC să presteze toate activitățile din cadrul ACC-ului prin intermediul propriilor angajați. În unele cazuri, participanții la un ACC pot decide să externalizeze anumite funcții legate de activitatea în cauză către o entitate separată care nu este participant în conformitate cu standardul de la alineatul 8.14 de mai sus. În astfel de situații, participanții la ACC trebuie să îndeplinească individual cerințele privind exercitarea controlului asupra riscurilor specifice pe care și le asumă în cadrul ACC. Aceste cerințe includ exercitarea controlului asupra funcțiilor externalizate de către cel puțin unul dintre participanții la ACC. În situațiile în care obiectivul ACC-ului este de a dezvolta o imobilizare necorporală, cel puțin unul dintre participanții la ACC trebuie să exercite, de asemenea, controlul asupra funcțiilor importante de dezvoltare, îmbunătățire, întreținere, protecție și exploatare care sunt externalizate. Atunci când contribuția unui participant la ACC constă în alte activități decât controlul funcțiilor externalizate, orientările de la alineatul

8.15 sunt relevante pentru a evalua dacă această parte are capacitatea funcțională de a exercita controlul asupra riscurilor specifice pe care și le asumă în temeiul ACC-ului, în special dacă aceste riscuri sunt strâns legate de funcțiile externalizate.

8.18 În cazurile în care activitățile ACC sunt externalizate, un onorariu de valoare de piață este adecvat pentru a remunera entitatea pentru serviciile sau alte contribuții prestate participanților la ACC. În cazul în care entitatea este o întreprindere asociată a unuia sau mai multor participanți la ACC, onorariul în condiții de valoare de piață va fi determinat în conformitate cu principiile generale din Capitolele I - III, inclusiv, *inter alia*, luarea în considerare a funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate, precum și considerentele speciale care afectează onorariul în condiții de valoare de piață pentru servicii și/sau în legătură cu orice imobilizări necorporale, așa cum este descris în Capitolul VII și Capitolul VI (inclusiv îndrumările privind imobilizările necorporale a căror valoare este dificil de cuantificat).

C.3. Beneficiile ce se așteaptă să decurgă din ACC

8.19 Cotele relative ale beneficiilor așteptate să decurgă din ACC pot fi estimate pe baza veniturilor suplimentare anticipate generate sau a costurilor economisite sau a altor beneficii primite de fiecare participant ca urmare a acordului. O abordare care este utilizată frecvent în practică, cel mai adesea pentru ACC de servicii, ar fi reflectarea cotelor proporționale ale participanților din beneficiile așteptate utilizând o cheie de alocare relevantă. Posibilitățile cheilor de alocare includ vânzările (cifra de afaceri), profiturile, unitățile utilizate, produse sau vândute; numărul de angajați și așa mai departe.

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 doar în anul în curent, alocarea contribuțiilor va ține cont de proiecțiile privind cotele participanților din aceste beneficii. Utilizarea proiecțiilor poate ridica probleme administrațiilor fiscale în verificarea faptului că astfel de proiecții au fost făcute cu bună-credință și în tratarea cazurilor în care proiecțiile diferă semnificativ de rezultatele reale. Problemele pot fi și mai mari în cazul în care activitatea ACC se încheie cu mai mulți ani înainte ca beneficiile preconizate să se materializeze efectiv. Poate fi adecvat, 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 pentru a reflecta 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 considerate acceptabile de către întreprinderi

independente în circumstanțe comparabile, luând în considerare toate evoluțiile care erau previzibile în mod rezonabil de către participanți, fără a utiliza analiza retroactivă. Atunci când beneficiile preconizate ale unui ACC constau într-un drept asupra unei imobilizări necorporale care este greu de evaluat la începutul proiectului de dezvoltare sau dacă imobilizările necorporale preexistente greu de evaluat (HTVI) fac parte din contribuțiile la proiectul ACC, îndrumările din Secțiunile D.3 și D.4 din Capitolul VI privind imobilizările necorporale greu de evaluat se aplică pentru a evalua contribuțiile fiecăruia dintre participanți la ACC.

8.21 Dacă un acord acoperă mai multe activități, este important să se țină seama de acest lucru în alegerea unei metode de alocare, astfel încât valoarea contribuțiilor aduse de fiecare participant să fie legată în mod corespunzător de beneficiile relative așteptate de participanți. O abordare (deși nu singura) este utilizarea mai multor chei de alocare. De exemplu, dacă există cinci participanți la un ACC dintre care unul nu poate beneficia de anumite activități de servicii întreprinse în cadrul ACC, atunci în absența unei anumite forme de compensare sau reducere a contribuției, contribuțiile asociate acestor activități ar putea fi alocate numai celorlalți patru participanți. În acest caz, ar putea fi utilizate două chei de alocare pentru alocarea contribuțiilor. Dacă o anumită cheie sau chei de alocare sunt adecvate depinde de natura exactă a activității ACC și de relația dintre cheia (cheile) de repartizare și beneficiile așteptate. Îndrumările din Capitolul VII privind utilizarea metodelor indirecte de facturare în condiții de valoare de piață pentru servicii (alineatele 7.23-7.26) pot fi utile în acest sens. În schimb, se anticipează că cele trei întreprinderi care operează unități de producție în ilustrația unui ACC de la alineatul 8.8 vor beneficia de mai multe proiecte de îmbunătățire a proceselor de producție și pot adopta o cheie de alocare bazată, de exemplu, pe dimensiunea relativă a capacității de producție. Dacă una dintre întreprinderi alege să nu implementeze rezultatul unui anumit proiect, acest lucru nu trebuie să afecteze cota relativă de beneficii sau cheia de alocare utilizată. Cu toate acestea, în astfel de circumstanțe, trebuie să se acorde o atenție deosebită motivului pentru care compania a ales să nu pună în aplicare rezultatul, indiferent dacă a avut vreodată vreo intenție rezonabilă de a face acest lucru, dacă beneficiile așteptate ar fi trebuit adaptate pe măsură ce ACC a evoluat și când s-a schimbat intenția sa.

8.22 Oricare ar fi metoda utilizată pentru a evalua cotele relative ale participanților la beneficiile preconizate, pot fi necesare ajustări ale măsurii utilizate pentru a ține cont de diferențele dintre cotele respective din beneficiile preconizate și cele reale primite de participanți. ACC trebuie să solicite reevaluarea periodică a contribuțiilor în raport cu cota revizuită a beneficiilor pentru a determina dacă contribuțiile viitoare ale participanților trebuie ajustate în consecință. Astfel, cheia (cheile) de alocare cele mai relevante pentru un anumit ACC se poate (pot) modifica în timp, ceea ce va duce la ajustări potențiale. Astfel de ajustări pot reflecta fie faptul că părțile

vor avea informații mai fiabile despre evenimentele previzibile (dar incerte) pe măsură ce trece timpul, fie apariția unor evenimente imprevizibile.

C.4. Valoarea contribuției fiecărui participant

8.23 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 aranjament.

8.24 Contribuțiile la un ACC pot lua mai multe forme. În cazul ACC-urilor de servicii, contribuțiile constau în principal în prestarea serviciilor. În cazul ACC-urilor de dezvoltare, contribuțiile includ de obicei realizarea activităților de dezvoltare (de exemplu, cercetare și dezvoltare, marketing) și includ adesea contribuții relevante pentru dezvoltarea ACC, cum ar fi imobilizările corporale sau necorporale preexistente. Indiferent de tipul de ACC, toate contribuțiile de valoare curentă sau preexistentă trebuie identificate și contabilizate în mod corespunzător, în conformitate cu Principiul valorii de piață . Deoarece valoarea cotei relative a fiecărui participant din contribuții trebuie să corespundă cotei sale din beneficiile preconizate, pot fi necesare plăți de echilibrare pentru a asigura această consecvență. Termenul „contribuții”, așa cum este utilizat în acest capitol, include contribuții atât de valoare preexistentă, cât și de valoare curentă efectuate de participanți la un ACC.

8.25 În conformitate cu Principiul valorii de piață, valoarea contribuției fiecărui participant trebuie să fie în concordanță cu valoarea pe care întreprinderi independente în circumstanțe comparabile ar fi atribuit-o acestei contribuții. Altfel spus, contribuțiile trebuie evaluate, în general, pe baza valorii lor la momentul contribuției, ținând cont de împărțirea reciprocă a riscurilor, precum și de natura și amploarea beneficiilor preconizate asociate participanților la ACC, pentru a fi în concordanță cu Principiul valorii de piață . Pentru a determina valoarea contribuțiilor în cadrul unui ACC, trebuie respectate îndrumările din alte părți ale prezentului Ghid.

8.26 În evaluarea contribuțiilor trebuie să se facă distincția între contribuțiile de valoare preexistente și contribuțiile curente. De exemplu, într-un ACC pentru dezvoltarea unei imobilizări necorporale, contribuția tehnologiei brevetate de către unul dintre participanți reflectă o contribuție de valoare preexistentă care este utilă pentru dezvoltarea imobilizării necorporale care este obiectivul ACC. Valoarea acestei tehnologii trebuie determinată în conformitate cu Principiul valorii de piață , utilizând îndrumările din Capitolul I - III și Capitolul VI, inclusiv, după caz, utilizarea tehnicilor de evaluare prevăzute în capitolul respectiv. Activitatea curentă de cercetare-dezvoltare în cadrul dezvoltării ACC efectuată de una sau mai multe întreprinderi asociate constituie o contribuție curentă. Valoarea

contribuțiilor funcționale curente nu se bazează pe valoarea potențială a aplicării ulterioare a tehnologiei, ci pe valoarea funcțiilor efectuate. Valoarea potențială a aplicării ulterioare a tehnologiei rezultate este luată în considerare prin valoarea contribuțiilor preexistente și prin împărțirea riscului de dezvoltare proporțional cu ponderea așteptată a beneficiilor de către participanții la ACC. Valoarea contribuțiilor curente trebuie determinată în conformitate cu îndrumările din Capitolele I - III, VI și VII. După cum s-a menționat la alineatul 6.79, remunerația bazată pe rambursarea costului plus o marjă de profit modestă nu va reflecta acea valoare anticipată sau prețul în condiții de valoare de piață pentru contribuția echipei de cercetare în toate cazurile.

8.27 În timp ce toate contribuțiile trebuie să fie evaluate la valoarea lor (dar consultați și alineatul 8.28 de mai jos), poate fi mai simplu de gestionat ca fiecare contribuabil să poată plăti contribuțiile curente la cost. Acest lucru poate fi deosebit de relevant pentru ACC-urile de dezvoltare. Dacă această abordare este adoptată, contribuțiile preexistente trebuie să recupereze costul de oportunitate al angajamentului *ex ante* de a contribui cu resurse la ACC. De exemplu, un angajament contractual (și anume, un ACC) care angajează o forță de muncă existentă în domeniul cercetării și dezvoltării pentru a întreprinde activități în beneficiul ACC-ului trebuie să reflecte costul de oportunitate al eforturilor alternative de cercetare și dezvoltare (de exemplu, valoarea actuală a marjei de profit la valoare de piață la costurile de cercetare și dezvoltare) în contribuțiile preexistente, contribuind în același timp la cost prin activitățile curente (a se vedea exemplul 1A din Anexa la acest capitol).

8.28 Deși nu se poate presupune că valoarea contribuțiilor preexistente corespunde costurilor, uneori costul ar putea fi utilizat ca mijloc practic de măsurare a valorii relative a contribuțiilor curente. În cazul în care diferența dintre valoare și costuri este relativ nesemnificativă, din motive practice, contribuțiile curente de natură similară pot fi evaluate la cost în astfel de cazuri pentru ACC-urile de servicii. Cu toate acestea, în alte circumstanțe (de exemplu, în cazul în care contribuțiile furnizate de participanți variază în natură și includ o combinație de tipuri de servicii și/sau active necorporale sau alte active) este puțin probabil ca măsurarea contribuțiilor curente la cost să ofere o bază fiabilă pentru determinarea valorii contribuțiilor relative ale participanților și poate duce la rezultate neconforme cu Principiul valorii de piață . În cazul ACC-urilor de dezvoltare, măsurarea contribuțiilor curente la cost (cu excepția îndrumărilor administrative de la alineatul 8.27) nu oferă, în general, o bază fiabilă pentru aplicarea Principiului valorii de piață . Consultați Exemplele 1-3 din Anexa la acest capitol pentru ilustrarea acestei îndrumări. În cazul în care se pretinde că acordurile necontrolate sunt comparabile cu acordurile dintre întreprinderile asociate din ACC, iar aceste acorduri necontrolate prevăd efectuarea de contribuții la cost, este important să se ia în considerare comparabilitatea tuturor caracteristicilor relevante din punct de vedere economic ale tranzacțiilor în contextul mai larg al acordului,

inclusiv impactul oricărui acord mai larg al tranzacțiilor legate din punct de vedere economic care pot exista între părțile la tranzacția necontrolată și partajarea riscurilor. O atenție deosebită trebuie acordată dacă alte plăți sunt efectuate în acordurile necontrolate; de exemplu, plățile intermediare sau contribuțiile compensatorii pot fi efectuate în plus față de rambursarea costurilor.

8.29 Deoarece contribuțiile se bazează pe beneficiile preconizate, acest lucru implică, în general, că, în cazul în care este permisă o bază de rambursare a costurilor pentru evaluarea contribuțiilor curente, analiza trebuie să se bazeze inițial pe costurile bugetate. Acest lucru nu înseamnă neapărat stabilirea costurilor, deoarece cadrul bugetar poate ține cont de variabilitatea care rezultă din factori cum ar fi niveluri diferite ale cererii (de exemplu, costurile bugetate pot fi exprimate ca procent fix din vânzările efective). În plus, este probabil să existe diferențe între costurile bugetate și costurile reale pe durata ACC-ului. Într-o situație de valoare de piață este probabil ca termenii conveniți între părți să stabilească modul în care ar trebui tratate astfel de diferențe, deoarece, așa cum se menționează la alineatul 2.96, este puțin probabil ca părțile independente să utilizeze costurile bugetate fără a conveni ce factori sunt luați în considerare la stabilirea bugetului și cum trebuie tratate circumstanțele neprevăzute. Trebuie acordată atenție motivului pentru orice diferențe semnificative între costurile bugetate și costurile reale, deoarece diferența poate indica modificări ale domeniului de aplicare al activităților care nu pot aduce beneficii tuturor participanților în același mod ca și activitățile vizate inițial. Cu toate acestea, în termeni generali, în cazul în care costul se dovedește a fi o bază adecvată pentru măsurarea contribuțiilor curente, este probabil să fie suficientă utilizarea costurilor reale ca bază pentru a face acest lucru.

8.30 Este important ca procesul de evaluare să recunoască toate contribuțiile aduse de participanți la acord. Aceasta include contribuțiile aduse de una sau mai multe părți la începutul ACC-ului (cum ar fi contribuțiile imobilizărilor necorporale preexistente), precum și contribuțiile realizate în mod continuu pe durata ACC-ului. Contribuțiile care trebuie luate în considerare includ bunuri sau servicii care sunt utilizate exclusiv în activitatea ACC-ului, dar și bunuri sau servicii (adică bunuri sau servicii partajate) care sunt utilizate parțial în activitatea ACC-ului 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, cum ar fi clădirile de birouri și sistemele informatice sau îndeplinește funcții de supraveghere, de birou 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-ului 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 acestui capitol.

8.31 În cazul ACC-urilor de dezvoltare, contribuțiile sub formă de control și gestionare a ACC-ului, a activităților și riscurilor sale sunt susceptibile de a fi funcții importante, așa cum sunt descrise la alineatul 6.56, în legătură cu dezvoltarea, producția sau obținerea imobilizărilor necorporale sau corporale și trebuie evaluate în conformitate cu principiile stabilite în Capitolul VI.

8.32 Următorul scenariu ilustrează îndrumările privind determinarea participanților, ponderea beneficiilor și valoarea contribuțiilor.

8.33 Societatea A cu sediul în țara A și societatea B cu sediul în țara B sunt membre ale unui grup multinațional de întreprinderi și au încheiat un ACC pentru a dezvolta imobilizări necorporale. Societatea B are dreptul, în temeiul ACC-ului, să exploateze imobilizările necorporale în țara B, iar societatea A are dreptul, în temeiul ACC-ului să exploateze imobilizările necorporale în restul lumii. Părțile anticipează că societatea A va avea 75% din vânzările totale și societatea B 25% din vânzările totale și că partea lor din beneficiile preconizate din ACC este de 75/25. Atât A, cât și B au experiență în dezvoltarea imobilizărilor necorporale și au propriul personal de cercetare și dezvoltare. Fiecare își controlează riscul de dezvoltare în conformitate cu ACC-ul în termenii prevăzuți la alineatele 8.14-8.16. Societatea A contribuie cu imobilizări necorporale preexistente la ACC, imobilizări pe care le-a achiziționat recent de la o terță parte. Societatea B contribuie cu tehnici de analiză brevetate pe care le-a dezvoltat pentru a îmbunătăți eficiența și viteza de lansare pe piață. Ambele contribuții preexistente trebuie evaluate în conformitate cu îndrumările prevăzute în Capitolele I - III și VI. Contribuțiile curente sub formă de cercetare zilnică vor fi efectuate în proporție de 80% de către societatea B și 20% de către societatea A sub îndrumarea unei echipe de conducere formată din personal din ambele societăți în raportul 90/10 în favoarea societății A. Aceste două tipuri de contribuții curente trebuie analizate și evaluate separat în conformitate cu îndrumările prevăzute în Capitolele I - III și VI. Atunci când beneficiile preconizate ale unui ACC constau într-un drept asupra unei imobilizări necorporale greu de evaluat (HTVI) la începutul proiectului de dezvoltare sau când imobilizările necorporale preexistente greu de evaluat fac parte din contribuțiile la proiectul ACC, îndrumările din Secțiunile D.3 și D.4 din Capitolul VI privind imobilizările necorporale greu de evaluat se vor aplica astfel încât să se determine contribuția fiecăruia dintre participanți la ACC.

C.5. Plăți de echilibrare

8.34 Un ACC este considerat a fi în concordanță cu Principiul valorii de piață atunci când valoarea cotei proporționale a fiecărui participant din contribuțiile globale la acord (luând în considerare plățile de echilibrare deja efectuate) este în concordanță cu cota participantului din beneficiile globale preconizate care urmează să fie primite în cadrul acordului. În cazul în care valoarea cotei participantului din contribuțiile globale în cadrul unui ACC la momentul efectuării contribuțiilor nu este în concordanță cu cota participantului respectiv din beneficiile preconizate în cadrul ACC, contribuțiile efectuate de cel puțin unul dintre participanți sunt inadecvate, iar contribuțiile efectuate de cel puțin un alt participant sunt excesive. Într-un astfel de caz, Principiul valorii de piață necesită, în general, efectuarea unei ajustări. Aceasta va lua, în general, forma unei ajustări a contribuției prin efectuarea sau atribuirea (încă) unei plățile de echilibrare. Astfel de plăți de echilibrare cresc valoarea contribuțiilor plătitorului și o reduc pe cea a beneficiarului plății.

8.35 Plățile de echilibrare pot fi plătite de participanți pentru a „completa" valoarea contribuțiilor atunci când contribuțiile lor proporționale sunt mai mici decât beneficiile lor așteptate proporționale. Astfel de ajustări pot fi anticipate de participanți în momentul aderării la ACC sau pot fi rezultatul reevaluării periodice a cotei lor din beneficiile preconizate și/sau a valorii contribuțiilor lor (vezi alineatul 8.22).

8.36 Plățile de echilibrare pot fi, de asemenea, solicitate de administrațiile fiscale în cazul în care valoarea contribuțiilor proporționale ale unui participant la proprietate sau servicii la momentul efectuării contribuției a fost determinată în mod eronat sau în cazul în care beneficiile preconizate proporționale ale participanților au fost evaluate în mod eronat, de exemplu, în cazul în care cheia de alocare, în momentul în care a fost fixată sau ajustată pentru circumstanțe modificate, nu a reflectat în mod adecvat beneficiile preconizate proporționale. În mod normal, ajustarea este efectuată printr-o plată de echilibrare de la unul sau mai mulți participanți la altul efectuată sau atribuită pentru perioada în cauză.

8.37 În cazul unui ACC de dezvoltare, pot apărea variații între cota proporțională a unui participant din contribuțiile globale și cota proporțională a participantului respectiv din beneficiile globale preconizate într-un anumit an. În cazul în care ACC este altfel acceptabil și efectuat cu fidelitate, având în vedere recomandările din secțiunea E, administrațiile fiscale trebuie, în general, să se abțină de la efectuarea unei ajustări pe baza rezultatelor unui singur an fiscal. Trebuie să se analizeze dacă ponderea proporțională a fiecărui participant din contribuțiile globale este în concordanță cu ponderea proporțională a participantului din beneficiile globale preconizate din acord pe o perioadă multianuală (vezi alineatele 3.75- 3.79). Se pot efectua plăți separate de plăți de echilibrare atât pentru

contribuțiile preexistente cât și, respectiv, pentru contribuțiile curente. În mod alternativ, ar putea fi mai utilă sau mai ușor de administrat plata unei plăți de echilibrare globale referitoare la contribuțiile preexistente și la contribuțiile curente în mod colectiv. A se vedea Exemplul 4 din Anexa la acest capitol.

8.38 În exemplul de la alineatul 8.33, participanții, societățile A și B, se așteaptă să beneficieze de ACC în raportul 75:25. În primul an, valoarea contribuțiilor lor preexistente este de 10 milioane pentru societatea A și 6 milioane pentru societatea B. Ca urmare, este necesară efectuarea unei plăți de echilibrare nete către societatea B de către societatea A de 2 milioane (adică 4,5 milioane de la societatea A la societatea B minus 2,5 milioane de la societatea B la societatea A) pentru a crește contribuția societății A la 12 milioane (75% din totalul contribuțiilor) și pentru a reduce contribuția societății B la 4 milioane (25% din total).

C.6. Delimitarea exactă a tranzacției reale

8.39 După cum se indică la alineatul 8.9, caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale acordului identificat în conformitate cu îndrumările din Capitolul I Secțiunea D pot indica faptul că tranzacția reală diferă de termenii ACC care se presupune că au fost conveniți de către participanți. De exemplu, este posibil ca unul sau mai mulți dintre participanții declarați să nu aibă așteptări rezonabile de a beneficia de pe urma activității ACC-ului. Deși, în principiu, ponderea redusă a beneficiilor preconizate ale unui participant nu reprezintă un impediment în calea eligibilității, dacă se preconizează că un participant care desfășoară toată activitatea în cauză va avea doar o mică parte din beneficiile preconizate globale, se poate pune sub semnul întrebării dacă realitatea acordurilor pentru acea parte este de a pune la comun resursele și de a împărți riscurile sau dacă nu cumva aparenta împărțire a beneficiilor reciproce are scopul de a obține rezultate fiscale mai favorabile. Existența unor plăți de echilibrare semnificative care rezultă dintr-o diferență semnificativă între cotele proporționale ale părților din contribuții și beneficii poate da naștere, de asemenea, la întrebări dacă există beneficii reciproce sau dacă acordurile trebuie să fie delimitate cu exactitate, luând în considerare toate caracteristicile relevante din punct de vedere economic, ca fiind o tranzacție de finanțare.

8.40 După cum se indică la alineatul 8.33, îndrumările din Capitolul VI privind imobilizările necorporale a căror valoare este dificil de cuantificat se pot aplica și în situațiile care implică ACC. Aceasta se aplică în cazul în care obiectivul ACC este de a dezvolta o nouă imobilizare necorporală greu de evaluat la începutul proiectului de dezvoltare, dar și în evaluarea contribuțiilor care implică imobilizări necorporale preexistente. În cazul în care acordurile văzute în ansamblul lor sunt lipsite de rațiune comercială în

conformitate cu criteriile din Secțiunea D.2 din Capitolul I, ACC-ul poate fi ignorat.

C.7. Tratamentul fiscal al contribuțiilor și al plăților de echilibrare

8.41 Contribuțiile, inclusiv orice plăți de echilibrare ale unui participant la un ACC trebuie 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. Natura contribuției depinde de natura activității desfășurate în cadrul ACC-ului și determină modul în care aceasta este recunoscută în scopuri fiscale.

8.42 În cazul ACC-urilor de servicii, contribuția unui participant la ACC generează adesea beneficii sub formă de economii de costuri (caz în care este posibil să nu existe venituri generate direct de activitatea ACC-ului). În cazul ACC-urilor de dezvoltare, este posibil ca beneficiile preconizate pentru participanți să nu se acumuleze decât după o anumită perioadă de timp după efectuarea contribuțiilor și, prin urmare, nu va exista o recunoaștere imediată a veniturilor participanților cu privire la contribuțiile lor la momentul efectuării acestora.

8.43 Orice plată de echilibrare trebuie tratată ca o completare a contribuției plătitorului și ca o reducere a contribuției beneficiarului. Ca și în cazul contribuțiilor în general, caracterul și tratamentul fiscal al oricărei plăți de echilibrare vor fi determinate în conformitate cu legislația internă, inclusiv cu convențiile fiscale aplicabile.

D. Aderarea la, retragerea din sau rezilierea unui ACC

8.44 Modificările în calitatea de membru al unui ACC vor declanșa, în general, o reevaluare a cotelor proporționale ale contribuțiilor participanților și a beneficiilor preconizate. O entitate care devine participant la un ACC deja activ ar putea obține un interes în orice rezultate ale activității anterioare a unui ACC cum ar fi imobilizările necorporale finalizate sau în curs de execuție sau imobilizările corporale. În astfel de cazuri, participanții anteriori transferă efectiv o parte din cotele lor respective în rezultatele activității anterioare a unui ACC către noul participant. Conform Principiului valorii de piață , orice astfel de transfer de imobilizări necorporale sau corporale trebuie remunerat pe baza unei valori de valoare de piață pentru cota transferată. O astfel de remunerație este menționată în acest capitol drept „contribuție participativă”.

8.45 Valoarea unei contribuții participative trebuie să fie determinată pe baza valorii (și anume, în condiții de valoare de piață) a drepturilor pe care noul participant le obține asupra activelor necorporale și/sau activelor

corporale, luând în considerare cota proporțională a participantului din beneficiile globale preconizate care urmează să fie primite în cadrul ACC. De asemenea, pot exista cazuri în care un nou participant aduce imobilizări necorporale sau corporale deja existente la ACC și în care plățile de echilibrare de la ceilalți participanți sunt oportune în semn de recunoaștere a acestei contribuții. În astfel de cazuri, plățile de echilibrare și contribuția participativă pot fi compensate, deși trebuie păstrate înregistrări adecvate ale sumelor totale ale plăților separate în scopuri de administrare fiscală.

8.46 Probleme similare cu cele legate de o contribuție participativă pot apărea atunci când un participant părăsește un ACC. Mai cu seamă, un participant care părăsește un ACC poate renunța la cota sa din rezultatele activității ACC anterioare (inclusiv lucrările în curs) în raport cu ceilalți participanți. Orice astfel de transfer trebuie compensat în conformitate cu principiul valorii de piață . Această compensație se numește „plată de preluare".

8.47 Îndrumările din capitolele I - III și Capitolul VI se aplică integral pentru determinarea valorii de valoare de piață a oricăror contribuții participative, plăți de preluare sau plățile de echilibrare necesare. Pot exista cazuri în care nu sunt necesare astfel de plăți în conformitate cu Principiul valorii de piață . De exemplu, un ACC pentru partajarea serviciilor administrative ar produce, în general, numai beneficii participanților pe o bază curentă, mai degrabă decât orice rezultate de valoare continue.

8.48 Contribuțiile participative și plățile de preluare trebuie tratate în scopuri fiscale în același mod în care se aplică în conformitate cu regulile generale ale sistemului (sistemelor) fiscal (e) (inclusiv cu convențiile pentru evitarea dublei impuneri) aplicabile participanților respectivi, ca și cum plata ar fi fost efectuată în afara unui ACC ca o contraprestație pentru achiziția sau cesionarea cotei în rezultatele activității ACC anterioare.

8.49 Atunci când un ACC este reziliat, Principiul valorii de piață impune ca fiecare participant să păstreze o cotă din rezultatele, dacă există, ale activității ACC în concordanță cu cota proporțională a contribuțiilor lor la ACC pe parcursul perioadei cât a fost în vigoare (ajustată cu orice plățile de echilibrare plătite efectiv, inclusiv cele plătite ca urmare a rezilierii) sau să fie compensat în mod corespunzător pentru orice transfer al cotei respective către alți participanți.

E. Recomandări pentru structurarea și documentarea unui ACC

8.50 În general, un ACC între părți controlate trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) Participanții includ numai întreprinderile care se așteaptă să obțină beneficii reciproce și proporționale din activitatea ACC în sine (și nu

doar din efectuarea unei părți sau a întregii activități). A se vedea alineatul 8.14.

b) Acordul specifică natura și amploarea cotei fiecărui participant în rezultatele activității ACC, precum și ponderea preconizată a beneficiilor.

c) În afara contribuțiilor la ACC nu se va efectua nicio plată, plată de echilibrare sau plată de preluare pentru cota din sau drepturile specifice asupra imobilizărilor necorporale, imobilizărilor corporale sau serviciilor obținute prin ACC.

d) Valoarea contribuțiilor participanților este determinată în conformitate cu prezentul Ghid și, dacă este necesar, trebuie efectuată plata plăților de echilibrare pentru astfel încât cotele proporționale ale contribuțiilor să se alinieze cu cotele proporționale ale beneficiilor preconizate din acord.

e) Acordul poate specifica provizioane pentru plățile de echilibrare și/sau modificări ale alocării contribuțiilor prospectiv după o perioadă rezonabilă de timp pentru a reflecta modificările semnificative ale cotelor proporționale ale beneficiilor așteptate între participanți.

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 unui ACC.

8.51 Standardul de documentare a prețurilor de transfer prevăzut în Capitolul V necesită raportarea în cadrul dosarului principal a acordurilor de servicii importante și a acordurilor importante legate de imobilizări necorporale, inclusiv ACC. Dosarul local necesită informații tranzacționale, inclusiv o descriere a tranzacțiilor, sumelor plătite și încasărilor, identificarea întreprinderilor asociate implicate, copii ale acordurilor importante între întreprinderi și informații privind prețurile, inclusiv o descriere a motivelor pentru care se concluzionează că tranzacțiile au fost evaluate în condiții de valoare de piață. Este de așteptat ca, pentru a respecta aceste cerințe de documentare, participanții la un ACC să pregătească sau să obțină materiale despre natura activității în cauză, termenii acordului și coerența acestuia cu Principiul valorii de piață . Implicit, fiecare participant trebuie să aibă acces deplin la detaliile activităților care urmează să fie desfășurate în cadrul ACC-ului, identitatea și localizarea celorlalte părți implicate în ACC, proiecțiile pe baza cărora urmează să fie efectuate contribuțiile și beneficiile preconizate determinate, precum și cheltuielile bugetate și reale pentru activitatea din cadrul ACC-ului, la un nivel de detaliu proporțional cu complexitatea și importanța ACC-ului pentru

contribuabil. Toate aceste informații pot fi relevante și utile administrațiilor fiscale în contextul unui ACC și, dacă nu sunt incluse în dosarul principal sau în dosarul local, contribuabilii trebuie să fie pregătiți să le furnizeze la cerere. Informațiile relevante pentru un anumit ACC depind de fapte și circumstanțe. Trebuie subliniat faptul că informațiile descrise în această listă nu reprezintă nici un standard minim de conformitate, nici o listă exhaustivă a informațiilor pe care o administrație fiscală poate fi îndreptățită să le solicite.

8.52 Următoarele informații sunt relevante și utile cu privire la termenii inițiali ai ACC-ului:

a) lista participanților;

b) o listă cu oricare alte întreprinderi asociate care sunt implicate în activitatea ACC-ului 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 și modul în care activitățile ACC sunt gestionate și controlate;

d) durata acordului;

e) modul în care sunt măsurate cotele proporționale ale participanților din beneficiile așteptate și orice proiecții utilizate în această determinare;

f) modul în care se așteaptă să fie exploatate orice beneficii viitoare (cum ar fi imobilizările necorporale);

g) natura și valoarea contribuțiilor inițiale ale fiecărui participant și o descriere detaliată a modului în care se determină valoarea contribuțiilor inițiale și continue (inclusiv orice ajustări bugetate în raport cu cele reale) și modul în care principiile contabile sunt aplicate în mod coerent tuturor participanților la determinarea cheltuielilor și a valorii contribuțiilor;

h) alocarea anticipată a responsabilităților și sarcinilor și mecanismele de gestionare și control al acestor responsabilități și sarcini, în special cele legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea imobilizărilor necorporale sau corporale utilizate în activitatea ACC-ului;

i) procedurile și consecințele în cazul în care un participant aderă la sau se retrage din ACC și în caz de reziliere a ACC;

j) orice provizioane pentru plăți de echilibrare sau pentru ajustarea condițiilor angajamentului pentru a reflecta modificările circumstanțelor economice.

8.53 Pe durata mandatului ACC-ului, următoarele informații pot fi utile:

a) orice modificare a acordului (de exemplu, în ceea ce privește termenii, participanții, activitatea subiecților) și consecințele unei astfel de modificări;

b) o comparație între proiecțiile utilizate pentru a determina ponderea beneficiilor așteptate din activitatea ACC-ului și ponderea reală a beneficiilor (cu toate acestea, trebuie să se țină seama de alineatul 3.74);

c) cheltuielile anuale efectuate în desfășurarea activității ACC-ului, natura și valoarea contribuțiilor fiecărui participant efectuate pe durata ACC-ului, precum și o descriere detaliată a modului de determinare a valorii contribuțiilor.

Aspecte privind prețurile de transfer în restructurarea întreprinderilor

Introducere

A. Domeniul 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 prezentului capitol, restructurarea întreprinderii se referă la restructurarea transfrontalieră a relațiilor comerciale sau financiare dintre întreprinderile asociate, inclusiv încetarea sau renegocierea substanțială a acordurilor existente. Relațiile cu terțe părți (de exemplu, furnizori, subcontractori, clienți) pot fi un motiv pentru restructurare sau pot fi afectate de aceasta.

9.2 Restructurarea întreprinderilor poate implica adesea centralizarea imobilizărilor necorporale și a riscurilor cu potențialul de profit atașat acestora. Acestea constau, de obicei, în:

- Conversia distribuitorilor cu drepturi depline (și anume, întreprinderi cu un nivel relativ mai ridicat de funcții și riscuri) în distribuitori, comercianți, agenți de vânzări sau *agenți ce acționează pe bază de comision* cu risc limitat (și anume, întreprinderi cu un nivel relativ mai scăzut de funcții și riscuri) pentru o întreprindere asociată străină care poate funcționa ca mandant,

- Conversia producătorilor cu drepturi depline (și anume, întreprinderi cu un nivel relativ mai ridicat de funcții și riscuri) în producători pe bază de contract sau producători în regim de

subcontractare (și anume, întreprinderi cu un nivel relativ mai

scăzut de funcții și riscuri) pentru o întreprindere asociată străină care poate funcționa ca mandant,

- Transferuri de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale către o entitate centrală (de exemplu, o așa-numită „societate PI”) din cadrul grupului,

- Concentrarea funcțiilor într-o entitate regională sau centrală, cu o reducere corespunzătoare a domeniului de aplicare sau a amplorii funcțiilor desfășurate la nivel local; exemplele pot include achiziții, asistență în vânzări, logistică a lanțului de aprovizionare.

9.3 Există, de asemenea, restructurări ale întreprinderilor prin care mai multe imobilizări necorporale sau riscuri sunt alocate entităților operaționale (de exemplu, producătorilor sau distribuitorilor). Restructurarea întreprinderii poate 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 care cuprind o restructurare a întreprinderii, indiferent dacă acestea conduc la un model comercial mai centralizat sau mai puțin centralizat.

9.4 Unele dintre motivele raportate de întreprinderi pentru restructurare includ dorința de a maximiza sinergiile și economiile de scară, de a eficientiza gestionarea liniilor de activitate și de a îmbunătăți eficiența lanțului de aprovizionare, profitând de dezvoltarea tehnologiilor bazate pe internet care au facilitat apariția organizațiilor globale. În plus, restructurarea întreprinderii poate fi necesară pentru a menține profitabilitatea sau pentru a limita pierderile, de exemplu, în cazul unei situații de supracapacitate sau într-o economie în recesiune.

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 al OCDE și a prezentului Ghid OCDE 2017 privind restructurarea întreprinderilor.

9.6 Restructurarea întreprinderilor este însoțită, de obicei, de o realocare a profiturilor potențiale 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 pot complica aplicarea Principiului valorii de piață care determină profitul membrilor unui grup multinațional de întreprinderi prin referire la condițiile care ar fi existat între întreprinderi independente în tranzacții comparabile și circumstanțe comparabile. Această complexitate în aplicarea în practică a Principiului valorii de piață este recunoscută în prezentul Ghid (a se vedea alineatele 1.10-1.11). Fără a aduce atingere acestei probleme, prezentul Ghid reflectă sprijinul puternic al țărilor membre OCDE pentru aplicarea Principiului valorii de piață și pentru eforturile de a descrie aplicarea acestuia și de a perfecționa funcționarea sa în practică (a se vedea alineatele 1.14-1.15). Atunci când discută problemele care apar în contextul restructurării întreprinderii, OCDE a ținut cont de această complexitate 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 al 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 privind atribuirea profiturilor către sediile permanente.[25]

9.8 Normele interne anti-abuz și legislația privind societățile străine controlate nu intră în domeniul de aplicare al acestui capitol. Tratamentul fiscal intern al unei plăți în condiții de valoare de piață , inclusiv normele privind deductibilitatea unei astfel de plăți și modul în care dispozițiile fiscale interne privind plusvaloarea se pot aplica unei plăți în condiții de valoare de piață , nu intră, de asemenea, în domeniul de aplicare al acestui capitol. Mai mult decât atât, deși ridică probleme importante în contextul restructurării întreprinderilor, TVA și impozitele indirecte nu sunt acoperite în acest capitol.

[25] A se vedea *Raportul privind atribuirea profiturilor către sediile permanente*, aprobat de Comitetul pentru afaceri fiscale la 22-23 iunie 2010 și de Consiliu pentru publicare la 22 iulie 2010.

B. Aplicarea Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE și aplicarea acestor linii directoare în restructurarea întreprinderilor: cadrul teoretic

9.9 Acest capitol pornește de la premisa că Principiul valorii de piață și aceste linii directoare nu se aplică și nu trebuie să se aplice în mod diferit tranzacțiilor de restructurare sau post-restructurare decât s-ar aplica tranzacțiilor care au fost structurate ca atare de la început. Întrebarea relevantă în temeiul Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE și al Principiului valorii de piață este dacă există condiții convenite sau impuse într-o restructurare a unei întreprinderi care diferă de condițiile care ar fi convenite între întreprinderi independente. Acesta este cadrul teoretic în care trebuie citite toate îndrumările din acest capitol. Acest capitol este compus din două părți: prima parte oferă îndrumări cu privire la determinarea remunerației în condiții de valoare de piață pentru restructurarea propriu-zisă; a doua parte abordează remunerarea tranzacțiilor controlate post-restructurare. Ambele părți trebuie citite împreună și aplicate în conformitate cu îndrumările prevăzute în restul prezentului Ghid OCDE 2017 în special în Capitolul I.

Partea I: Remunerația de valoare de piață pentru restructurarea propriu-zisă

A. Introducere

9.10 Restructurarea unei întreprinderi poate implica transferuri transfrontaliere ale unui element de valoare, de exemplu, imobilizări necorporale de valoare, deși acest lucru nu se întâmplă întotdeauna. De asemenea, poate implica, rezilierea sau renegocierea substanțială a acordurilor existente, de exemplu, a acordurilor de producție, a acordurilor de distribuție, a licențelor, a contractelor de prestări servicii etc. Primul pas în analiza aspectelor legate de prețurile de transfer ale restructurării unei întreprinderi este de a delimita cu exactitate tranzacțiile care cuprind restructurarea întreprinderii prin identificarea relațiilor comerciale sau financiare și a condițiilor aferente acestor relații care conduc la un transfer de valoare între membrii grupului multinațional de întreprinderi. Acest lucru este discutat în Secțiunea B. Secțiunea C discută recunoașterea tranzacțiilor delimitate cu exactitate care cuprind restructurarea întreprinderii. Relația dintre restructurarea întreprinderii și realocarea potențialului de profit este abordată în Secțiunea D. Consecințele prețurilor de transfer la tranzacționarea unui anumit element de valoare sunt discutate în Secțiunea E a acestei părți, iar consecințele prețurilor de transfer ale rezilierii sau renegocierii substanțiale a acordurilor existente sunt discutate în Secțiunea F.

9.11 În scopul stabilirii prețurilor de transfer, scopul analizei este de a determina dacă, în conformitate cu Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE, au fost convenite sau impuse condiții în tranzacții care cuprind o restructurare a întreprinderii care diferă de cele care ar fi făcute sau impuse între întreprinderi independente; și, în caz afirmativ, de a determina profiturile care ar fi fost obținute de una dintre întreprinderi, dar, din cauza acestor condiții, nu au fost acumulate, de a le include în profiturile întreprinderii respective și de a le impozita în consecință.

9.12 Principiul valorii de piață impune o evaluare a condițiilor convenite sau impuse între întreprinderile asociate, la nivelul fiecăreia dintre ele. Faptul că o restructurare a întreprinderii poate fi motivată de rațiuni comerciale solide la nivelul grupului multinațional de întreprinderi, de exemplu, pentru a încerca să obțină sinergii la nivel de grup, nu răspunde la întrebarea dacă se realizează valoarea de piață din perspectiva fiecăreia dintre entitățile restructurate.

B. Înțelegerea restructurării propriu-zise

9.13 Aplicarea Principiului valorii de piață în cazul restructurării întreprinderii trebuie să înceapă, ca și în cazul oricărei tranzacții controlate, cu identificarea relațiilor comerciale sau financiare dintre întreprinderile asociate implicate în restructurarea întreprinderii și condițiile și circumstanțele relevante din punct de vedere economic aferente acestor relații, astfel încât tranzacțiile controlate care cuprind restructurarea întreprinderii să fie delimitate cu exactitate. În acest sens, sunt aplicabile îndrumările generale din Capitolul I Secțiunea D.1. Aceste îndrumări necesită examinarea caracteristicilor relevante din punct de vedere economic ale relațiilor comerciale sau financiare dintre întreprinderile asociate și, în special, termenii contractuali ai restructurării activității (Secțiunea D.1.1); funcțiile îndeplinite de fiecare parte la restructurare, înainte și după restructurare, luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate (Secțiunea D.1.2); circumstanțele economice ale părților (Secțiunea D.1.4) și strategiile comerciale (Secțiunea D.1.5). În plus, analiza trebuie să se bazeze pe examinarea motivelor comerciale și a beneficiilor preconizate în urma restructurării, inclusiv a rolului sinergiilor și a opțiunilor disponibile în mod realist părților. După cum se menționează la alineatul 1.33, aceste condiții și circumstanțe relevante din punct de vedere economic ale tranzacțiilor delimitate cu exactitate care cuprind restructurarea întreprinderii vor fi apoi comparate cu condițiile și circumstanțele relevante din punct de vedere economic ale tranzacțiilor comparabile între întreprinderi independente.

9.14 Aspectele identificării relațiilor comerciale sau financiare dintre părți, care sunt deosebit de relevante pentru determinarea condițiilor de valoare de piață ale restructurării întreprinderii, sunt analizate în următoarele secțiuni:

- Delimitarea corectă a tranzacțiilor care cuprind restructurarea întreprinderii și funcțiile, activele și riscurile înainte și după restructurare (a se vedea Secțiunea B.1);

- Motivele comerciale și beneficiile preconizate în urma restructurării, inclusiv rolul sinergiilor (a se vedea secțiunea B.2);

- Celelalte opțiuni care sunt disponibile în mod realist părților (a se vedea Secțiunea B.3).

B.1 Delimitarea precisă a tranzacțiilor acoperite de restructurarea întreprinderii: funcții, active și riscuri înainte și după restructurare

9.15 Restructurările pot lua o varietate de forme diferite și pot implica doi sau mai mulți membri ai unui grup multinațional de întreprinderi. De exemplu, un acord simplu de pre-restructurare ar putea implica un producător cu drepturi depline care produce bunuri și le vinde unui distribuitor afiliat cu drepturi depline pentru vânzarea pe piață. Restructurarea ar putea presupune o modificare a acelui acord bilateral, prin care distribuitorul este convertit într-un distribuitor cu risc limitat, riscurile asumate anterior de distribuitorul cu drepturi depline fiind asumate de producător (luând în considerare îndrumările din Secțiunea D.1 din Capitolul I. În mod frecvent, restructurarea va fi mai complicată, funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de una sau ambele părți la un acord de pre-restructurare trecând la unul sau mai mulți membri ai grupului.

9.16 Pentru a determina dacă, în condiții de valoare de piață, în urma unei restructurări, remunerația ar fi plătibilă oricărei entități restructurate din cadrul unui grup multinațional de întreprinderi și, în caz afirmativ, care este valoarea unei astfel de remunerații, precum și care membru al grupului trebuie să suporte o astfel de remunerație, este important să se delimiteze cu exactitate tranzacțiile care au loc între entitatea restructurată și unul sau mai mulți alți membri ai grupului. În acest scop, se aplică îndrumările detaliate din Capitolul I Secțiunea D din prezentul Ghid OCDE 2017.

9.17 În cazul în care condițiile unei restructurări a întreprinderii au fost oficializate în scris de grupul multinațional de întreprinderi (de exemplu, angajamente contractuale scrise, corespondență și/sau alte comunicări), aceste acorduri oferă punctul de plecare pentru delimitarea tranzacțiilor care cuprind restructurarea întreprinderii între întreprinderile multinaționale implicate. Clauzele contractuale pot descrie rolurile, responsabilitățile și drepturile entității restructurate în cadrul acordului de pre-restructurare (inclusiv, în circumstanțe relevante, cele existente în temeiul contractului și al dreptului comercial) și modul și măsura în care aceste drepturi și obligații se modifică ulterior restructurării. Cu toate acestea, în cazul în care nu există clauze scrise sau în cazul în care faptele cazului, inclusiv comportamentul părților, diferă semnificativ de clauzele scrise ale unui acord între acestea sau completează aceste clauze scrise, tranzacțiile efective care cuprind restructurarea întreprinderii trebuie deduse din faptele stabilite, inclusiv comportamentul părților (a se vedea Secțiunea D.1.1 din Capitolul I).

9.18 Delimitarea corectă a tranzacțiilor care cuprind restructurarea întreprinderii necesită efectuarea unei analize funcționale care urmărește identificarea activităților și responsabilităților semnificative din punct de vedere economic asumate, a activelor utilizate sau cu care s-a contribuit, precum și a riscurilor asumate înainte și după restructurare de către părțile implicate. În consecință, analiza se concentrează asupra a ceea ce fac de fapt părțile și asupra capacităților, precum și asupra tipului și naturii activelor utilizate sau cu care părțile au contribuit într-un scenariu de pre-restructurare și de post-restructurare. A se vedea Secțiunea D.1.2 din Capitolul I. Având în

vedere importanța riscului în analiza restructurării întreprinderii, următoarea secțiune oferă îndrumări specifice privind analiza riscului în tranzacțiile care cuprind restructurarea întreprinderii.

B.1.1 Analiza riscului în contextul restructurării întreprinderilor

9.19 Riscurile sunt de o importanță critică în contextul restructurării întreprinderilor. De obicei, pe piața liberă, asumarea riscului asociat unei oportunități comerciale afectează potențialul de profit al acelei oportunități, iar alocarea riscului asumat între părțile la acord afectează modul în care profiturile sau pierderile rezultate din tranzacție sunt alocate prin stabilirea prețului de valoare de piață al tranzacției. Restructurarea întreprinderilor are adesea ca rezultat transformarea operațiunilor locale în operațiuni cu risc scăzut (de exemplu, „distribuitori cu risc scăzut" sau „producători pe bază de contract cu risc scăzut") și remunerarea cu un randament relativ scăzut (dar în general stabil) pe motiv că riscurile semnificative din punct de vedere economic sunt asumate de o altă parte căreia îi sunt alocate profiturile sau pierderile asociate acestor riscuri. Din acest motiv, o examinare a alocării riscurilor între întreprinderile asociate înainte și după restructurare reprezintă o parte esențială a analizei funcționale. O astfel de analiză trebuie să permită administrațiilor fiscale să evalueze transferul riscurilor semnificative din punct de vedere economic ale activității care este restructurată și consecințele acestui transfer pentru aplicarea Principiului valorii de piață la restructurarea propriu-zisă și la tranzacțiile post-restructurare.

9.20 Cadrul și îndrumările detaliate pentru analiza riscului prevăzute în Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I sunt aplicabile în scopul efectuării unei analize a riscurilor în contextul restructurării întreprinderilor și, în special, pentru a determina care parte își asumă un risc specific prin referire la control și capacitatea financiară. Este esențial să se aplice acest cadru pentru a determina care parte își asumă riscuri specifice înainte de restructurare și care parte își asumă riscuri specifice în urma restructurării. De exemplu, în cazul în care o restructurare vizează transferul riscului aferent stocurilor, este relevant să se examineze nu numai termenii contractuali, ci și comportamentul părților în cadrul Etapei 3 din cadru (de exemplu, în cazul în care se efectuează reduceri ale stocului înainte și după restructurare, dacă există vreo despăgubire pentru aceste reduceri ale stocului, care parte sau părți îndeplinesc funcții de control al riscurilor și au capacitatea financiară de a-și asuma riscurile). Rezultatele acestei analize pot stabili că, înainte de restructurare, o parte și-a asumat riscul aferent stocurilor și aceeași parte continuă să facă acest lucru după restructurare, în ciuda unei modificări a termenilor contractuali. În această situație, riscul ar continua să fie alocat aceleiași părți. Referirile din acest capitol la „transferul riscului", „relocarea riscului", „transferul riscului" sau „eliminarea riscului" trebuie citite în contextul îndrumărilor din Secțiunea D.1 a Capitolului I. În special, se consideră că cesionarul riscului își asumă riscul atunci când sunt îndeplinite

condițiile prevăzute în cadrul de analiză a riscului în tranzacțiile controlate (Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I).

9.21 Un al doilea exemplu se referă la presupusul transfer al riscului de credit ca parte a unei restructurări a întreprinderii. Analiza în conformitate cu Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I ia în considerare termenii contractuali înainte și după restructurare, dar examinează, de asemenea, și modul în care părțile funcționează în raport cu riscul înainte și după restructurare. Analiza examinează apoi dacă partea care își asumă prin contract riscul controlează riscul în practică prin capacitatea relevantă și luarea deciziilor, astfel cum sunt definite la alineatul 1.65, și are capacitatea financiară de a-și asuma un astfel de risc, așa cum este el definit la alineatul 1.64. Este important de remarcat faptul că o parte care înainte de restructurare nu și-a asumat un risc în conformitate cu analiza din Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I, nu îl poate transfera unei alte părți, iar unei părți care după restructurare nu își asumă un risc în conformitate cu analiza din Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I nu trebuie să i se aloce potențialul de profit asociat acestui risc.

- De exemplu, să presupunem că, înainte de o restructurare a întreprinderii, un distribuitor cu drepturi depline își asumă prin contract riscuri de creanțe neperformante care se reflectă în bilanț la sfârșitul anului. Cu toate acestea, analiza descrisă mai sus stabilește că, înainte de restructurarea întreprinderii, deciziile privind extinderea termenelor de creditare la clienți și recuperarea datoriilor au fost luate de o întreprindere asociată și nu de distribuitor, iar compania asociată a rambursat costurile datoriilor nerecuperabile. De asemenea, se stabilește că compania asociată este singura entitate care a controlat riscul și a avut capacitatea financiară de a-și asuma riscul de creanță neperformantă, conducând la concluzia că, înainte de restructurarea întreprinderii, distribuitorul nu și-a asumat riscul. Într-un astfel de caz, nu există niciun risc de creanțe neperformante pe care distribuitorul să le transfere ca parte a restructurării întreprinderii.

- În alte circumstanțe, se poate constata că, înainte de restructurarea întreprinderii, distribuitorul a controlat riscul de creanță neperformantă și a avut capacitatea financiară de a-și asuma riscul pe care și l-a asumat contractual, dar și-a atenuat riscul prin acorduri de despăgubire sau acorduri de mobilizare a creanțelor cu o întreprindere asociată în schimbul unei compensații adecvate. În urma restructurării întreprinderii, riscul de creanțe neperformante este asumat contractual de acea întreprindere asociată care, așa cum a fost determinată în analiza descrisă mai sus, controlează acum riscul și are capacitatea financiară de a-și asuma riscul. Prin urmare, riscul a fost transferat, dar impactul asupra profiturilor distribuitorului pe viitor în comparație cu trecutul care rezultă

numai din transferul acestui risc poate fi limitat, deoarece înainte au fost luate măsuri de restructurare și au fost suportate costuri pentru a atenua rezultatele riscului distribuitorului.

9.22 În orice analiză a riscurilor în tranzacțiile controlate o problemă importantă este de a evalua dacă un risc este semnificativ din punct de vedere economic, adică are un profit potențial semnificativ și, în consecință, dacă acest risc poate explica o realocare semnificativă a potențialului de profit. Semnificația unui risc va depinde de probabilitatea materializării riscului și de dimensiunea profiturilor sau pierderilor potențiale care decurg din risc. Situațiile contabile pot furniza informații utile cu privire la probabilitatea și cuantumul anumitor riscuri (de exemplu, riscuri de creanțe neperformante, riscuri aferente stocurilor), dacă performanța anterioară este un indicator al riscurilor curente, însă există și riscuri semnificative din punct de vedere economic care pot să nu fie înregistrate separat ca atare în conturile contabile (de exemplu, riscuri de piață). Dacă un risc este evaluat ca fiind nesemnificativ din punct de vedere economic pentru entitate, atunci acest risc nu explică o valoare substanțială a potențialului de profit al entității. În condiții de valoare de piață, nu se așteaptă ca o parte să evite un risc care este perceput ca fiind nesemnificativ din punct de vedere economic în schimbul unei scăderi substanțiale a potențialului său de profit.

9.23 De exemplu, în cazul în care un distribuitor cu drepturi depline este transformat într-un distribuitor sau agent ce acționează pe bază de comision, cu risc limitat, ceea ce duce la reducerea sau eliminarea riscurilor legate de stocurile din compania restructurată, pentru a determina dacă un astfel de risc este semnificativ din punct de vedere economic, administrația fiscală poate dori să analizeze:

- Rolul stocului în modelul de afaceri (de exemplu, viteza de lansare pe piață, intervalul cuprinzător),
- Natura stocului (de exemplu, piese de schimb, flori proaspete),
- Nivelul investițiilor în stocuri,
- Factorii care determină reducerea valorii contabile a stocurilor sau uzura morală (de exemplu, perisabilitatea, presiunile asupra

  prețurilor, viteza îmbunătățirilor tehnice, condițiile de piață),
- Istoricul deprecierii și al perimării stocurilor și dacă orice modificări comerciale afectează fiabilitatea performanței istorice ca indicator al riscului curent,
- Costul asigurării împotriva deteriorării sau pierderii stocului și

- Istoricul daunelor sau pierderilor (dacă nu sunt asigurate).

B.2 Înțelegerea motivațiilor comerciale ale restructurării și aprecierea avantajelor așteptate, inclusiv rolul sinergiilor

9.24 Unele întreprinderi au indicat că societățile multinaționale, indiferent de produsele sau sectoarele lor de activitate, și-au reorganizat structurile pentru a oferi un control și o gestionare mai centralizată a funcțiilor de producție, cercetare și distribuție. Presiunea concurenței într-o economie globalizată, economiile din economiile de scară, nevoia de specializare și nevoia de creștere a eficienței și de reducere a costurilor 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 important comercial pentru restructurare, este o bună practică pentru un contribuabil să documenteze, la momentul în care se decide sau implementează restructurarea, care sunt aceste sinergii pe care le anticipează și pe ce ipoteze. Acesta este un tip de documentație care este probabil să fie produsă la nivel de grup în scopuri nefiscale, pentru a sprijini procesul decizional al restructurării. În sensul Articolului 9, este o bună practică pentru un contribuabil să documenteze sursa acestor sinergii și impactul acestor sinergii anticipate la nivelul entității în aplicarea Principiului valorii de piață (a se vedea Capitolul I Secțiunea D.8). Trebuie avut grijă ca, în cazul în care acțiunile concertate deliberate ale grupului sunt întreprinse printr-o restructurare a întreprinderii, întreprinderile asociate care contribuie la beneficiul sinergic după restructurare să fie remunerate în mod corespunzător (a se vedea exemplul din alineatul următor). În plus, în timp ce sinergiile anticipate pot fi relevante pentru înțelegerea restructurării întreprinderii, trebuie să se acorde atenție evitării utilizării analizei retroactive în analizele *ex post* (a se vedea alineatul 3.74).

9.25 De exemplu, restructurarea întreprinderii poate presupune înființarea, de către un grup multinațional de întreprinderi, a unei operațiuni de achiziții centrale care să înlocuiască activitățile de achiziții ale mai multor întreprinderi asociate. Similar cu îndrumările de la alineatul 1.160, grupul multinațional de întreprinderi a făcut pași pozitivi pentru a-și centraliza achizițiile într-o singură societate din grup în scopul de a profita de reducerile de volum și de economiile pe care le-ar putea face cu cheltuielile administrative. În conformitate cu îndrumările din Capitolul I, beneficiile datorate acțiunii concertate deliberate a grupului trebuie alocate întreprinderilor asociate ale căror contribuții creează sinergii. Cu toate acestea, în restructurarea întreprinderii, societatea centrală de achiziții își poate asuma, de asemenea, prin contract, riscul asociat achiziției, deținerii și vânzării de bunuri. După cum s-a menționat în secțiunea anterioară, o

analiză a riscului în cadrul prevăzut în Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I va determina semnificația economică a riscului și care parte / părți își asumă acest risc. Deși operațiunea centrală de achiziții are dreptul să profite de potențialul care rezultă din asumarea riscului asociat achiziției, deținerii și vânzării de bunuri, ea nu are dreptul să rețină profiturile rezultate din puterea de cumpărare a grupului, deoarece nu contribuie la crearea de sinergii (a se vedea alineatul 1.168).

9.26 Faptul că restructurarea întreprinderii poate fi motivată de sinergii anticipate nu înseamnă neapărat că profiturile grupului multinațional de întreprinderi vor crește efectiv după restructurare. Este posibil ca sinergiile sporite să permită grupului multinațional de întreprinderi să obțină profituri suplimentare 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 pentru menținerea competitivității, mai degrabă 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 disponibile în mod realist părților

9.27 Principiul valorii de piață se bazează pe ideea că societățile 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 ofere în mod clar o oportunitate mai atractivă de a-și îndeplini obiectivul comercial. Cu alte cuvinte, întreprinderile independente nu vor încheia o tranzacție dacă există o altă opțiune mai bună pentru ele. Examinarea celorlalte opțiuni disponibile în mod realist poate fi relevantă pentru analiza de comparabilitate, pentru a înțelege pozițiile respective ale părților.

9.28 Astfel, în aplicarea Principiului valorii de piață , administrația fiscală trebuie să evalueze fiecare tranzacție așa cum este ea delimitată cu exactitate în conformitate cu îndrumările din Secțiunea D a Capitolului I și să analizeze caracteristicile relevante din punct de vedere economic luate în considerare de părți pentru a ajunge la concluzia că nu există nicio opțiune disponibilă în mod realist care să ofere o oportunitate în mod clar mai atractivă pentru a-și îndeplini obiectivele comerciale decât restructurarea adoptată (a se vedea alineatul 1.38). În efectuarea unei astfel de evaluări, poate fi necesar sau util să se evalueze tranzacțiile care cuprind restructurarea întreprinderii în contextul unui acord mai amplu al tranzacțiilor conexe din punct de vedere economic.

9.29 În condiții de valoare de piață, există situații în care entitatea restructurată nu ar fi avut o opțiune în mod clar mai atractivă disponibilă în

mod realist decât să accepte condițiile restructurării, de exemplu, rezilierea contractului – cu sau fără despăgubiri, așa cum se discută în Secțiunea F de mai jos. În contractele pe termen mai lung, acest lucru se poate întâmpla prin invocarea unei clauze de reziliere care permite unei părți să iasă prematur din contract cu un motiv întemeiat. În contractele care permit oricăreia 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 înțelept să înceteze utilizarea funcției sau să o internalizeze sau să angajeze un furnizor mai ieftin sau mai eficient sau să caute oportunități mai profitabile. În cazul în care entitatea restructurată transferă drepturi sau alte active sau o activitate unei alte părți, aceasta ar putea fi totuși compensată pentru un astfel de transfer, așa cum se discută în Secțiunea E de mai jos.

9.30 În condiții de valoare de piață, există, de asemenea, situații în care o entitate ar avea una sau mai multe opțiuni disponibile în mod realist, care ar oferi în mod clar oportunități mai atractive de a-și îndeplini obiectivele decât cele de a accepta condițiile restructurării (luând în considerare toate condițiile relevante, inclusiv condițiile comerciale și de piață viitoare, potențialul de profit al diferitelor opțiuni și orice remunerație sau despăgubire pentru restructurare), inclusiv, eventual, opțiunea de a nu intra în tranzacția de restructurare. În astfel de cazuri, este posibil ca o parte independentă să nu fi fost de acord cu condițiile restructurării și pot fi necesare ajustări ale condițiilor efectuate sau impuse.

9.31 Referirea la noțiunea de opțiuni disponibile în mod realist nu este menită să creeze o cerință pentru contribuabili de a documenta toate opțiunile ipotetice disponibile în mod realist. 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.

B.4 Documentația privind prețurile de transfer în cazul restructurării întreprinderilor

9.32 În dosarul principal (a se vedea Anexa I la Capitolul V), contribuabilii sunt rugați să descrie orice tranzacții importante de restructurare a întreprinderii care au loc în cursul anului. În plus, în dosarul local, contribuabilii sunt rugați să indice dacă entitatea locală a fost implicată sau afectată de restructurarea întreprinderii care a avut loc în cursul anului sau în anul precedent și să explice aspectele unor astfel de tranzacții care afectează entitatea locală (a se vedea Anexa II la Capitolul V).

9.33 Ca parte a documentației lor privind prețurile de transfer, grupurilor multinaționale de întreprinderi li se recomandă să își documenteze deciziile și intențiile cu privire la restructurarea întreprinderii, în special în ceea ce privește deciziile lor de a-și asuma sau transfera riscuri

semnificative, înainte ca tranzacțiile relevante să aibă loc, și să documenteze evaluarea consecințelor riscului semnificativ asupra potențialului risc de alocare rezultat în urma restructurării. În descrierea asumării riscului ca parte a unei restructurări a întreprinderii, li se recomandă contribuabililor să utilizeze cadrul prevăzut în Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I.

C. Recunoașterea tranzacțiilor clar definite care alcătuiesc restructurarea întreprinderii

9.34 Întreprinderile multinaționale sunt libere să își organizeze 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. Considerentele fiscale pot fi un factor în luarea deciziilor comerciale. 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 al OCDE. Aceasta înseamnă că administrațiile fiscale pot efectua, după caz, ajustări ale profiturilor în conformitate cu Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE și alte tipuri de ajustări permise de legislația lor internă (de exemplu, în conformitate cu normele generale sau specifice antiabuz), în măsura în care astfel de ajustări sunt compatibile cu obligațiile lor din tratat.

9.35 Restructurarea întreprinderilor determină adesea grupurile multinaționale de întreprinderi să implementeze modele comerciale globale care sunt dificil de regăsit între întreprinderi independente, profitând chiar de faptul că acestea sunt grupuri multinaționale de întreprinderi și că pot lucra într-un mod integrat. De exemplu, grupurile multinaționale de întreprinderi pot implementa lanțuri de aprovizionare globale sau funcții centralizate care nu pot fi regăsite între întreprinderi independente. Această lipsă de elemente comparabile nu înseamnă că implementarea unor astfel de modele comerciale globale nu se face în condiții de valoare de piață. Trebuie depuse toate eforturile pentru a determina prețurile pentru tranzacțiile restructurate așa cum sunt ele delimitate cu exactitate în conformitate cu Principiul valorii de piață . O administrație fiscală nu trebuie să ignore parțial sau total restructurarea sau să înlocuiască alte tranzacții cu aceasta, cu excepția cazului în care sunt îndeplinite circumstanțele excepționale descrise la alineatul 1.122. În aceste cazuri sunt aplicabile îndrumările din Secțiunea D.2 din Capitolul I. Structura care, în scopul stabilirii prețurilor de transfer, o înlocuiește pe cea adoptată efectiv de contribuabili trebuie să se comporte cât mai fidel posibil cu faptele tranzacției efective întreprinse, obținând în același timp un rezultat așteptat în mod rațional din punct de vedere comercial, care ar permite părților să ajungă la un preț acceptabil pentru ambele părți la momentul încheierii acordului. De exemplu, în cazul în care

un element al unui acord de restructurare implică închiderea unei fabrici, structura adoptată în scopul stabilirii prețurilor de transfer 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 activității de fond, structura adoptată în scopul stabilirii prețurilor de transfer nu poate ignora faptul că aceste funcții au fost efectiv relocate.

9.36 Atunci când se evaluează rațiunea comercială a unei restructurări în temeiul îndrumărilor pentru nerecunoaștere în temeiul Secțiunii D.2 din Capitolul I, se poate pune întrebarea dacă să se analizeze o tranzacție în mod izolat sau dacă să se examineze într-un context mai amplu, luând în considerare și alte tranzacții care sunt interdependente din punct de vedere economic. În general, este adecvat să se analizeze raționalitatea 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 raționalitatea comercială a vânzării imobilizării necorporale nu trebuie 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 analizată separat. De exemplu, o restructurare poate implica centralizarea funcției de achiziții a unui grup și centralizarea proprietății asupra imobilizării necorporale de valoare care nu au legătură cu funcția de achiziție. Într-un astfel de caz, rațiunea comercială a centralizării funcției de achiziție și a centralizării proprietății asupra imobilizărilor necorporale de valoare pot fi evaluate separat una de cealaltă.

9.37 Pot exista motive comerciale la nivel de grup pentru ca un grup multinațional de întreprinderi să se restructureze. Cu toate acestea, merită subliniat din nou faptul că Principiul valorii de piață tratează membrii unui grup multinațional de întreprinderi ca entități separate, mai degrabă decât ca 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 (adică orice remunerație a acordului post-restructurare plus, dacă este cazul, orice plăți de echilibrare pentru restructurarea propriu-zisă) și de opțiunile disponibile în mod realist. În cazul în care o restructurare are sens din punct de vedere comercial pentru întregul grup pe o bază pre-impozitare, se așteaptă ca un preț de transfer la valoarea de piață (adică orice remunerație pentru acordul post-restructurare plus, dacă este cazul, orice plăți de echilibrare pentru restructurarea propriu-zisă) să fie, în general, disponibil pentru a oferi remunerații în condiții de valoare de piață pentru fiecare tranzacție delimitată cu exactitate care cuprinde restructurarea activității pentru fiecare membru individual al

grupului care participă la aceasta.

9.38 În conformitate cu Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE, faptul că un acord de restructurare a întreprinderii este motivat de obținerea avantajelor fiscale nu justifică propriu-zis concluzia că este neconform cu Principiul valorii de piață[26]. Prezența unui motiv sau scop fiscal nu justifică propriu-zis nerecunoașterea caracterizării sau structurării angajamentului de către părți. Cu toate acestea, beneficiile fiscale la nivel de grup nu determină dacă Principiul valorii de piață este respectat la nivel de entitate pentru un contribuabil afectat de restructurare (a se vedea alineatul anterior). În plus, după cum se indică la alineatul 1.122, faptul că un grup multinațional de întreprinderi în ansamblu are o situație mai puțin favorabilă decât înainte de impozitare poate fi un indicator relevant în determinarea rațiunii comerciale a restructurării.

D. Realocarea potențialului de profit ca urmare a restructurării întreprinderii

D.1 Potențialul de profit

9.39 O întreprindere independentă nu primește neapărat remunerații atunci când o modificare a angajamentelor sale comerciale are ca rezultat o reducere a profitului său potențial sau a profiturilor viitoare preconizate. Principiul valorii de piață nu impune remunerarea pentru o simplă scădere a așteptărilor privind profiturile viitoare ale unei entități. Atunci când se aplică Principiul valorii de piață în restructurarea întreprinderii, întrebarea este dacă există un transfer al unui element de valoare (un activ sau o activitate) sau o reziliere sau o renegociere substanțială a acordurilor existente și dacă transferul, rezilierea sau renegocierea substanțială ar fi remunerate între părți independente în circumstanțe comparabile. Aceste două situații sunt discutate în Secțiunile E și F de mai jos.

9.40 În prezentul Ghid, „profit potențial ” înseamnă „profiturile viitoare preconizate”. În unele cazuri, acesta poate include pierderi. Noțiunea de „profit potențial ” este adesea utilizată în scopul evaluării, în determinarea unei remunerații în condiții de valoare de piață pentru un transfer de imobilizări necorporale sau a unei activități sau în determinarea unei despăgubiri în condiții de valoare 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.

9.41 În contextul restructurării întreprinderilor, potențialul de profit nu

[26] După cum se indică la alineatul 9.8, normele interne antiabuz nu intră în domeniul de aplicare al acestui capitol.

trebuie interpretat pur și simplu ca profiturile/pierderile care ar apărea dacă acordul de pre-restructurare ar continua pe termen nelimitat. Pe de o parte, dacă o entitate nu are drepturi vizibile sau alte active la momentul restructurării, atunci nu are profit potențial remunerabil. Pe de altă parte, o entitate cu drepturi sau alte active considerabile la momentul restructurării poate avea un profit potențial considerabil care trebuie, în cele din urmă, să fie remunerat în mod corespunzător pentru a justifica sacrificarea unui astfel de profit potențial .

9.42 Pentru a determina dacă restructurarea propriu-zisă ar da naștere unei forme de remunerare, este esențială înțelegerea restructurării, 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.

D.2 Realocarea riscurilor și a potențialului de profit

9.43 Îndrumări generale privind aspectele legate de prețurile de transfer ale riscurilor se găsesc în Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I, iar realocarea riscului în urma unei restructurări a întreprinderii ar trebui analizată în cadrul stabilit în secțiunea respectivă pentru a determina dacă partea căreia i se alocă riscul în urma restructurării controlează acel risc și are capacitatea financiară de a-și asuma acel risc.

9.44 Să luăm exemplul conversiei unui producător cu drepturi depline într-un producător pe bază de contract. Într-un astfel de caz, în timp ce remunerația calculată cu ajutorul metodei cost-plus ar putea fi o remunerație în condiții de valoare de piață pentru efectuarea operațiunilor de producție pe bază de contract post-restructurare, o altă întrebare este dacă trebuie să existe o despăgubire în condiții de valoare de piață pentru modificarea acordurilor existente care are ca rezultat renunțarea producătorului la potențialul de profit mai riscant, luând în considerare drepturile sale, alte active și caracteristicile relevante din punct de vedere economic. Despăgubirea este discutată în Secțiunea F.

9.45 Ca un alt exemplu, să presupunem că un distribuitor cu drepturi depline funcționează în baza 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, are opțiunea realistă de a accepta sau de a refuza transformarea într-un distribuitor cu risc limitat care operează pentru o întreprindere asociată străină și că o remunerație în condiții de valoare de piață pentru o astfel de activitate de distribuție cu risc scăzut este estimată a avea un profit stabil de +2% pe an, în timp ce potențialul de profit suplimentar asociat riscurilor ar fi acum atribuit întreprinderii asociate străine. Să presupunem, în sensul prezentului exemplu, că restructurarea conduce la renegocierea

angajamentelor contractuale existente, dar nu implică transferul altor active

> *Notă*: Acest exemplu este doar cu titlu ilustrativ. Nu intenționează să tragă concluzii cu privire la determinarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer, la agregarea tranzacțiilor sau la ratele de remunerare în condiții de valoare de piață 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.

decât drepturile sale în temeiul contractului pe termen lung. Din perspectiva distribuitorului, se pune întrebarea dacă noul acord (luând în considerare atât remunerația pentru tranzacțiile post-restructurare, cât și orice compensație pentru restructurarea propriu-zisă) este de așteptat să o facă la fel de bine ca și alternativele sale realiste – deși mai riscante. În caz contrar, acest lucru ar implica faptul că acordul post-restructurare nu este evaluat în condiții de valoare de piață și că este necesară o compensație suplimentară pentru a remunera în mod corespunzător distribuitorul pentru restructurare sau că ar putea fi necesară o evaluare a rațiunii comerciale a tranzacției pe baza Secțiunii D.2. În plus, în scopul stabilirii prețurilor de transfer, este important să se determine dacă riscurile transferate contractual ca parte a restructurării întreprinderii sunt asumate de compania asociată străină în conformitate cu îndrumările din Secțiunea D.1 din Capitolul I.

9.46 În condiții de valoare de piață, este probabil ca răspunsul să depindă de drepturile și alte active ale părților, de potențialul de profit al distribuitorului și al întreprinderii sale asociate în raport cu ambele modele comerciale (distribuitor cu drepturi depline și distribuitor cu risc limitat), precum și de durata preconizată a noului acord. În special, în evaluarea potențialului de profit, este necesar să se evalueze dacă profiturile istorice (determinate în conformitate cu Principiul valorii de piață) reprezintă un indicator al potențialului de profit viitor sau dacă au existat schimbări în mediul de afaceri în jurul momentului restructurării, ceea ce înseamnă că performanța anterioară nu este un indicator al potențialului de profit. De exemplu, produsele concurente ar putea avea efectul de a eroda profitabilitatea, iar noile tehnologii sau preferințele consumatorilor ar putea face produsele mai puțin atractive. Analizarea acestor factori din perspectiva distribuitorului poate fi ilustrată cu următorul exemplu.

9.47 În scenariul nr. 1, distribuitorul renunță la un profit potențial cu incertitudini semnificative pentru o rată de profitabilitate relativ scăzută, dar stabilă. Dacă o parte independentă este 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 propriu-zisă. În cazul scenariului nr. 2, este puțin probabil ca părțile independente aflate în situația distribuitorului să fie de acord să transfere riscurile și potențialul de profit asociat fără nicio remunerație suplimentară dacă ar avea opțiunea de a face altfel. Scenariul nr. 3 ilustrează faptul că analiza trebuie să țină cont de potențialul de profit în viitor și că, în cazul în care există o schimbare semnificativă în mediul comercial sau economic, nu va fi suficientă doar utilizarea datelor istorice.

	Scenariul 1	**Scenariul 2**	**Scenariul 3**
Distribuitor cu drepturi depline Date istorice privind rentabilitatea (ultimii 5 ani)	Anul 1: -2% Anul 2: 4% Anul 3: 1% Anul 4: 0% Anul 5: 6%	Anul 1: 5% Anul 2: 10% Anul 3: 5% Anul 4: 5% Anul 5: 10%	Anul 1: 5% Anul 2: 7% Anul 3: 10% Anul 4: 8% Anul 5: 6%
Distribuitor cu drepturi depline Rentabilitate preconizată (peste durata rămasă a contractului)	(-2)% până la 6% Cu incertitudini semnificative în acest interval	5% - 10% Cu incertitudini semnificative în acest interval	0% până la 4% Cu incertitudini semnificative în acest interval (din cauza noilor presiuni concurențiale)
Distribuitor cu risc limitat Rentabilitate preconizată (următorii trei ani)	2% pe an	2% pe an	2% pe an

E. Transferul unui element de valoare (de exemplu, un activ sau o activitate)

9.48 Secțiunile E.1-E.3 de mai jos conțin o discuție a unor transferuri tipice care pot apărea în restructurarea întreprinderilor: transferuri de imobilizări corporale, de imobilizări necorporale și de drepturi asupra imobilizărilor necorporale și de activități.

E.1 Imobilizări corporale

9.49 Restructurarea întreprinderilor poate implica transferul de imobilizări corporale (de exemplu, echipamente) de către o entitate restructurată către o întreprindere asociată străină.

O problemă comună se referă la evaluarea stocurilor care sunt transferate la conversia de către un producător sau distribuitor restructurat într-o întreprindere asociată străină (de exemplu, un mandant), în cazul în care acesta din urmă preia titlul de proprietate asupra stocurilor de la punerea în aplicare a noului model comercial și a acordurilor lanțului de aprovizionare.

Ilustrație

Notă: Următorul exemplu este destinat exclusiv pentru a ilustra problema evaluării transferurilor de stocuri. Nu se intenționează efectuarea unei analize a tranzacțiilor care cuprind restructurarea întreprinderii, așa cum este delimitată cu exactitate în secțiunea D.1 din capitolul I, nici nu se intenționează să se sugereze că o anumită metodă de stabilire a prețurilor de transfer este întotdeauna acceptabilă pentru operațiunile restructurate.

9.50 Să presupunem că un contribuabil, care este membru al unui grup multinațional de întreprinderi, a funcționat ca producător și distribuitor „cu drepturi depline”. Conform modelului comercial de pre-restructurare, contribuabilul a achiziționat 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 către clienți terți. În acest sens, contribuabilul și-a asumat o serie de riscuri, cum ar fi riscurile de stoc, riscurile de creanțe neperformante și riscurile de piață.

9.51 Să presupunem că acordul este restructurat, iar contribuabilul funcționează acum ca așa-numit „producător în regim de subcontractare” și „distribuitor cu risc limitat”. În cadrul restructurării, se înființează o întreprindere străină asociată care achiziționează diverse imobilizări necorporale de la diferiți afiliați, inclusiv contribuabilul. În urma restructurării, materiile prime urmează să fie achiziționate de către compania străină asociată, depozitate în incinta contribuabilului pentru fabricare în schimbul unei remunerații pentru servicii 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, compania asociată străină își asumă contractual riscurile de stoc care au fost suportate anterior de contribuabil și îndeplinește cerințele de control asupra riscului și capacității financiare de a-și asuma riscul.

9.52 Să presupunem că, pentru a migra de la acordul preexistent la cel restructurat, materiile prime și produsele finite care se află în bilanțul contribuabilului la momentul intrării în vigoare a noului acord sunt

transferate întreprinderii asociate străine. Se pune întrebarea cum se determină prețul de transfer în condiții de valoare 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 comercial 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. Poate fi necesar ca analiza funcțională să acopere o perioadă de tranziție pe parcursul căreia se implementează transferul. De exemplu, în exemplul de mai sus:

- O posibilitate este determinarea prețului în condiții de valoare 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, cu alte cuvinte condițiile tranzacției necontrolate sunt comparabile cu condițiile transferului care are loc în contextul restructurării.

- O altă posibilitate este determinarea prețului de transfer pentru produsele finite ca preț de revânzare către clienți minus o remunerație în condiții de valoare de piață pentru funcțiile de marketing și distribuție care rămân încă de îndeplinit.

- O altă posibilitate este să se pornească de la costurile de fabricație și să se adauge o marjă de profit în condiții de valoare 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 condiții de valoare de piață.

9.53 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.

9.54 În practică, cum să se procedeze cu stocul în momentul restructurării trebuie să fie examinat de părțile neafiliate atunci când convin termenii tranzacției totale, iar stocul ar trebui analizat ca parte a delimitării tranzacțiilor reale care cuprind restructurarea întreprinderii. Un aspect esențial este modul de abordare a riscurilor inerente stocului și modul de

evitare a dublei contabilizări – altfel spus, partea care își reduce riscurile nu trebuie să primească un preț care să ia în calcul riscurile la care a renunțat și pe care nu le poate exploata. Dacă materiile prime care costă 100 au acum un preț de piață de 80 sau 120, atunci un transfer materializează o pierdere sau un câștig care poate fi un impediment semnificativ pentru una dintre părțile la restructurare. Este probabil ca problema să fie soluționată ca parte a termenilor generali ai restructurării care trebuie analizați în consecință. În practică, poate exista o perioadă de tranziție în care stocurile sunt epuizate înainte de începerea noilor acorduri și, astfel, se evită transferul stocurilor, în special atunci când pot exista mai multe complicații dincolo de prețurile de transfer implicate în transferul proprietății legale asupra stocurilor transfrontaliere.

E.2 Imobilizări necorporale

9.55 Transferurile de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale ridică probleme dificile atât în ceea ce privește identificarea imobilizărilor necorporale 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 recunoscute sau înregistrate în scopuri contabile. Imobilizările necorporale relevante ar putea include drepturile de utilizare a activelor industriale precum brevetele, mărcile comerciale, denumirile comerciale, desenele sau modelele, precum și drepturile de autor asupra operelor literare, artistice sau științifice (inclusiv software) și a proprietății intelectuale, cum ar fi know-how-ul și secretele comerciale. Acestea pot include, de asemenea, liste de clienți, canale de distribuție, denumiri unice, simboluri sau imagini. O parte esențială a analizei unei restructurări a întreprinderii este de a identifica clar imobilizările necorporale relevante sau drepturile asupra imobilizărilor necorporale care au fost transferate (dacă există), dacă societăți independente ar remunera transferul lor și care este valoarea lor în condiții de valoare de piață.

9.56 Determinarea prețului în condiții de valoare de piață pentru un transfer de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale trebuie efectuată în conformitate cu îndrumările din Secțiunea D.1 din Capitolul VI. 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 necorporal și restricțiile care pot fi atașate acestuia (restricții în modul în care poate fi utilizat sau exploatat, restricții geografice, limitări de timp), amploarea și durata rămasă a protecției sale juridice (dacă există) și orice clauză de exclusivitate care ar putea fi atașată dreptului. A se vedea Secțiunea D.2.1 din Capitolul VI. Evaluarea imobilizărilor necorporale poate fi complexă și incertă. Îndrumările generale privind imobilizările necorporale și aranjamentele de

contribuție la costuri care se găsesc în Capitolele VI și VIII se aplică în contextul restructurării întreprinderilor.

E.2.1 Transferul imobilizărilor necorporale sau a drepturilor asupra imobilizărilor necorporale de către o entitate locală către o entitate centrală (întreprindere asociată străină)

9.57 Restructurarea întreprinderilor implică uneori transferul proprietății legale asupra imobilizărilor necorporale sau a drepturilor asupra imobilizărilor necorporale care au fost deținute anterior de una sau mai multe entități locale către o entitate centrală situată într-o altă jurisdicție fiscală (de exemplu, o întreprindere asociată străină care funcționează ca mandant sau ca așa-numită „societate PI"). În unele cazuri, cedentul continuă să utilizeze imobilizările necorporale transferate, dar face acest lucru într-o altă capacitate juridică (de exemplu, în calitate de licențiat al cesionarului sau printr-un contract care include drepturi limitate asupra imobilizărilor necorporale, cum ar fi un contract de producție care utilizează brevete care au fost transferate; sau un acord de distribuție cu risc limitat care utilizează o marcă comercială care a fost transferată). În conformitate cu îndrumările din Capitolul VI, este important să ne amintim că proprietatea legală asupra unei imobilizări necorporale *per se* nu conferă niciun drept de a păstra în cele din urmă profiturile obținute de grupul multinațional de întreprinderi din exploatarea acelei imobilizări necorporale (a se vedea 6.42). În schimb, remunerația care trebuie plătită întreprinderilor asociate care îndeplinesc sau controlează funcții legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea imobilizărilor necorporale poate cuprinde orice parte din randamentul total anticipat a fi derivat din imobilizări necorporale (a se vedea 6.54). Prin urmare, modificarea dreptului de proprietate legală asupra unei imobilizări necorporale într-o restructurare a întreprinderii nu poate avea nicio incidență asupra identității părții care are dreptul la venituri din acea imobilizare necorporală.

9.58 Grupurile multinaționale de întreprinderi pot avea motive comerciale solide pentru a centraliza proprietatea asupra imobilizărilor necorporale sau a drepturilor asupra imobilizărilor necorporale. Un exemplu în contextul restructurării întreprinderilor este transferul proprietății legale asupra imobilizărilor necorporale care însoțește specializarea unităților de producție din cadrul unui grup multinațional de întreprinderi. Într-un mediu de pre-restructurare, fiecare entitate de producție poate fi proprietarul și administratorul unei serii de brevete – de exemplu, dacă unitățile de producție au fost achiziționate în trecut de la terți cu tot cu imobilizările lor necorporale. Într-un model comercial 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 multinațional de întreprinderi ar putea proceda la

transferul tuturor brevetelor deținute la nivel local către o entitate centrală, care, la rândul său, va conferi drepturi contractuale (prin licențe sau contracte 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. Într-un astfel de scenariu, va fi important să se delimiteze tranzacția reală și să se înțeleagă dacă transferul proprietății legale este destinat simplificării administrative (ca în exemplul 1 din Anexa la Capitolul VI) sau dacă restructurarea schimbă identitatea părților care îndeplinesc sau controlează funcții legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale.

9.59 Principiul valorii de piață impune o evaluare a condițiilor realizate sau impuse între întreprinderile asociate la nivelul fiecăreia dintre ele. Faptul că centralizarea proprietății legale asupra imobilizărilor necorporale poate avea motive comerciale solide la nivelul grupului multinațional de întreprinderi nu răspunde la întrebarea dacă transferul este efectuat în condiții de valoare de piață atât din perspectiva cedentului, cât și din cea a cesionarului.

9.60 De asemenea, în cazul în care o entitate locală cesionează dreptul legal de proprietate asupra imobilizărilor sale necorporale unei întreprinderi asociate străine și continuă să utilizeze imobilizările necorporale ulterior cesiunii, dar face acest lucru într-o capacitate juridică diferită (de exemplu, în calitate de licențiat), condițiile transferului trebuie evaluate atât din perspectiva cedentului, cât și din perspectiva cesionarului. Stabilirea unei remunerații în condiții de valoare de piață pentru proprietatea, controlul și exploatarea ulterioară a imobilizărilor necorporale transferate trebuie să țină seama de amploarea funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de părți în legătură cu imobilizările necorporale transferate și, în special, de analizarea controlului riscurilor și a controlului funcțiilor îndeplinite în legătură cu dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea imobilizărilor necorporale.

9.61 În cazul în care restructurarea întreprinderii prevede transferul unei imobilizări necorporale urmat de un nou acord prin care cedentul va continua să utilizeze imobilizarea necorporală transferată, trebuie examinat întregul acord comercial dintre părți pentru a delimita cu exactitate tranzacția. În cazul în care o parte independentă transferă un activ pe care intenționează să îl exploateze în continuare, este prudent ca aceasta să negocieze condițiile unei astfel de utilizări ulterioare (de exemplu, într-un acord de licență) concomitent cu condițiile transferului. De fapt, există, în general, o relație între determinarea unei remunerații în condiții de valoare de piață pentru transfer, determinarea unei remunerații în condiții de valoare de piață pentru tranzacțiile post-restructurare în legătură cu imobilizările necorporale transferate, cum ar fi taxele viitoare de licență 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, într-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 probabil ca cel puțin unul dintre cele două prețuri să nu fie în condiții de valoare de piață sau ca acordul să fie delimitat ca altceva decât o vânzare și o licență returnată concomitent. În anumite circumstanțe, delimitarea exactă a tranzacției ar putea concluziona că acordurile reflectă furnizarea de finanțare, așa cum este ilustrat în exemplul 16 din Anexa la Capitolul VI.

E.2.2 Imobilizările necorporale transferate într-un moment în care evaluarea lor este extrem de incertă

9.62 Pot apărea dificultăți în contextul restructurării întreprinderilor atunci când evaluarea unei imobilizări necorporale sau a drepturilor asupra unei imobilizări necorporale la momentul tranzacției este extrem de incertă. În aceste cazuri, se pune întrebarea cum ar trebui determinate prețurile în condiții de valoare de piață. Problema trebuie 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. În acest scop, îndrumările din Secțiunea D.3 din Capitolul VI sunt relevante.

9.63 În plus, în cazul în care imobilizarea necorporală transferată ca urmare a restructurării îndeplinește criteriile pentru a fi considerată o imobilizare necorporală dificil de evaluat (HTVI) de la alineatul 6.189, atunci se aplică îndrumările din Secțiunea D.4 din Capitolul VI.

E.2.3 Imobilizări necorporale locale

9.64 În cazul în care o entitate locală cu drepturi depline este transformată într-o entitate cu risc limitat care folosește imobilizări necorporale limitate și primește o remunerație scăzută, se pune întrebarea dacă această conversie implică transferul de către entitatea locală restructurată către o întreprindere asociată străină a imobilizărilor necorporale de valoare sau a drepturilor asupra imobilizărilor necorporale și dacă există imobilizări necorporale locale care rămân în entitatea locală.

9.65 În special, în cazul conversiei unui distribuitor cu drepturi depline într-un, de exemplu, distribuitor cu risc limitat sau agent ce acționează pe bază de comision, poate fi important să se examineze dacă distribuitorul a dezvoltat imobilizări necorporale locale aferente activității de marketing în anii anteriori restructurării sale și dacă da, care este natura și valoarea acestor imobilizări necorporale și dacă acestea au fost transferate unei întreprinderi asociate. În cazul în care se constată că astfel

de imobilizări necorporale locale există și sunt transferate unei întreprinderi asociate străine, trebuie să se aplice Principiul valorii de piață pentru a determina dacă și, în caz afirmativ, cum anume să fie remunerat un astfel de transfer pe baza a ceea ce s-ar conveni între părți independente în circumstanțe comparabile. În acest sens, este relevant de reținut că cedentul trebuie să primească o remunerație în condiții de valoare de piață (suplimentar față de remunerația în condiții de valoare de piață pentru imobilizările necorporale transferate) atunci când, după restructurare, continuă să îndeplinească funcții legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea imobilizărilor necorporale locale transferate (a se vedea Secțiunea B.2.1 din Capitolul VI). 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, pentru a putea fi determinată o remunerație adecvată.

E.2.4 Drepturi contractuale

9.66 Drepturile contractuale pot fi imobilizări necorporale de valoare. În cazul în care drepturi contractuale valoroase sunt transferate (sau cesionate) între întreprinderile asociate, acestea trebuie să fie remunerate în condiții de valoare de piață, luând în considerare valoarea drepturilor transferate atât din perspectiva cedentului, cât și a cesionarului.

9.67 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 potențialul de profit atașat acestuia. De exemplu, să presupunem că societatea A are contracte valoroase pe termen lung cu clienți independenți care au un profit potențial 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 multinațional de întreprinderi ca A. În consecință, drepturile contractuale și potențialul de profit aferent care îi reveneau lui A îi revin acum lui B. În cazul în care situația de fapt este că B ar putea încheia numai contracte cu clienții care fac obiectul renunțării de către A la propriile drepturi contractuale în beneficiul său și că A și-a reziliat numai contractele cu clienții săi, știind că aceștia din urmă sunt obligați din punct de vedere legal sau comercial să încheie acorduri similare cu B, aceasta, în esență, ar consta 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 condiții de valoare de piață, în funcție de valoarea drepturilor cedate de A atât din perspectiva lui A, cât și din cea a lui B.

E.3 Transferul activității (continuitatea activității)

E.3.1 Evaluarea unui transfer de activitate

9.68 Restructurarea întreprinderilor implică uneori transferul unei activități, și anume, o unitate operațională 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-și asuma anumite riscuri. Astfel de funcții, active și riscuri pot include, *inter alia:* imobilizări corporale și necorporale; datorii 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 unei activități trebuie să reflecte toate elementele valoroase care ar fi remunerate între părți independente în circumstanțe comparabile. A se vedea secțiunea A.4.6 din Capitolul VI. De exemplu, în cazul unei restructurări a întreprinderii care implică transferul unei unități operaționale care include, printre altele, facilități de cercetare cu o echipă de cercetare cu experiență, evaluarea unei astfel de activități trebuie să reflecte, *inter alia*, valoarea facilității de cercetare și impactul (de exemplu, economii de timp și cheltuieli) colectivului de muncă asupra prețului în condiții de valoare de piață. Pentru o discuție privind tratamentul prețurilor de transfer ale colectivului de muncă, consultați Secțiunea D.7 din Capitolul I.

9.69 Determinarea remunerației în condiții de valoare de piață pentru transferul unei activități nu se ridică neapărat la suma evaluărilor separate ale fiecărui element în parte cuprins în transferul agregat. 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 valorii de piață pentru activitate. Tehnicile de evaluare care sunt utilizate în tranzacțiile de achiziție între părți independente, se pot dovedi utile pentru evaluarea transferului unei activități între întreprinderile asociate. Trebuie analizate îndrumările privind utilizarea tehnicilor de evaluare pentru tranzacțiile care implică transferul de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale cuprinse în Secțiunea D.2.6.3 din Capitolul VI.

9.70 Un exemplu este cazul în care o activitate de producție care a fost efectuată de M1, o entitate a grupului multinațional de întreprinderi, este relocată unei alte entități, M2 (de exemplu, pentru a beneficia de economii cu sediul). 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 ce a fost relocată. Să presupunem că un astfel de transfer este considerat transfer al unei activități, dacă ar avea loc între părți independente. Pentru a determina remunerația în condiții de valoare de piață, dacă există, a unui astfel de transfer între întreprinderi asociate, aceasta ar trebui comparată cu transferul unei activități între părți independente, mai degrabă decât cu un transfer de active izolate.

E.3.2 Activități generatoare de pierderi

9.71 Nu toate cazurile în care o entitate restructurată se confruntă cu o reducere a funcțiilor, activelor și riscurilor sale 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 eficientă economic 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 își continue activitatea existentă. În astfel de circumstanțe, restructurarea ar putea aduce un beneficiu entității restructurate prin reducerea sau eliminarea pierderilor viitoare dacă aceste pierderi depășesc costurile de restructurare.

9.72 Se poate pune 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 parte independentă în circumstanțe comparabile ar fi dispusă să plătească pentru a se debarasa de activitatea generatoare de pierderi sau dacă ar lua în calcul alte opțiuni precum închiderea activității și dacă o terță parte ar fi dispusă să achiziționeze activitatea generatoare de pierderi (de exemplu, datorită posibilelor sinergii cu propriile sale activități) și dacă da, în ce condiții - de exemplu sub rezerva unei remunerații. Pot exista situații în care o parte independentă e dispusă să plătească, de exemplu, în cazul în care costurile financiare și riscurile sociale ale închiderii activității sunt de așa natură încât cedentul consideră că este mai avantajos să plătească un cesionar care încearcă să reconvertească activitatea și este responsabil pentru orice plan de disponibilizare care poate fi necesar.

9.73 Cu toate acestea, situația poate fi diferită în cazul în care activitatea generatoare de pierderi a oferit alte beneficii precum sinergiile 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 condiții de valoare de piață, entitatea care menține activitatea generatoare de pierderi trebuie să fie remunerată de cei care beneficiază de menținerea acesteia. A se vedea Secțiunea D.3 din Capitolul I.

E.4 Externalizare

9.74 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 țară cu costuri ridicate decide să externalizeze activitatea de producție către o întreprindere asociată situată într-o țară cu costuri reduse. În urma restructurării, contribuabilul va achiziționa de la compania 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. Părțile 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.[27]

F. Despăgubirea entității restructurate pentru rezilierea sau renegocierea substanțială a acordurilor existente

9.75 Secțiunea F abordează problema dacă entitatea restructurată, în condiții de valoare de piață, trebuie să primească o remunerație cu titlu de despăgubire la încetarea sau renegocierea substanțială a acordurilor sale existente care pot sau nu să implice un transfer al unui element valoros (abordat în secțiunea anterioară). 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, sau a unor prețuri mai mici (sau mai mari) de cumpărare (sau vânzare) în contextul operațiunilor post-restructurare, fie sub orice altă formă.

9.76 Încetarea sau renegocierea acordurilor implică, în general, modificări ale profilurilor de risc și funcționale ale părților, cu consecințe asupra alocării potențialului de profit între acestea. În plus, rezilierea sau renegocierea relațiilor contractuale în contextul unei restructurări a întreprinderii ar putea face ca entitatea restructurată să sufere prejudicii precum costurile de restructurare (de exemplu, anularea activelor, rezilierea contractelor de muncă), costurile de reconversie (de exemplu, pentru a-și adapta funcționarea existentă la alte nevoi ale clienților) și/sau o pierdere a potențialului de profit. În aceste situații, se pune întrebarea dacă, în condiții de valoare de piață, despăgubirea ar trebui plătită entității restructurate și, dacă da, cum se determină o astfel de despăgubire.

[27] Un alt aspect discutat în Secțiunea D.6 din Capitolul I și Secțiunea E din Partea II a acestui capitol este dacă și dacă da, cum anume ar trebui alocate între părți economiile cu sediul în condiții de valoare de piață.

9.77 Atunci când rezilierea sau renegocierea acordurilor existente implică transferul unui element valoros (de exemplu, rezilierea unui contract de distribuție este uneori însoțit de un transfer de imobilizări necorporale), îndrumările din Secțiunea E se aplică transferului unui element de valoare, iar această secțiune analizează dacă pot fi justificate remunerații suplimentare pentru orice prejudicii suferite.

9.78 Nu trebuie să existe nicio prezumție că toate rezilierile contractuale sau renegocierile substanțiale trebuie să dea dreptul la despăgubiri în condiții de valoare de piață , deoarece acest lucru va depinde de faptele și circumstanțele fiecărui caz în parte. Analiza dacă o despăgubire ar fi garantată în condiții de valoare de piață trebuie efectuată pe baza delimitării exacte a acordurilor înainte și după restructurare (pe baza îndrumărilor din Secțiunea D.1 din Capitolul I și Secțiunea B.1 din această parte) și a opțiunilor disponibile în mod realist părților.

9.79 Odată ce acordurile de restructurare au fost delimitate cu exactitate și opțiunile disponibile în mod realist părților au fost evaluate, trebuie luate în considerare următoarele aspecte:

- Dacă dreptul comercial susține drepturile la despăgubire pentru entitatea restructurată în conformitate cu faptele cazului, așa cum sunt ele delimitate cu exactitate (a se vedea Secțiunea F.1 de mai jos);

- Dacă existența sau absența unei clauze de despăgubire sau a unor dispoziții similare (precum și termenii unei astfel de clauze, în cazul în care există) în conformitate cu termenii acordului, așa cum sunt delimitați cu exactitate, sunt conforme cu Principiul valorii de piață (a se vedea Secțiunea F.2 de mai jos).

- Care parte trebuie să suporte în cele din urmă costurile legate de despăgubirea părții afectate de rezilierea sau renegocierea contractului (a se vedea Secțiunea F.3 de mai jos).

F.1 Dacă dreptul comercial prevede pentru entitatea restructurată dreptul la despăgubire cu privire la elementele factuale delimitate cu precizie în cazul examinat

9.80 Pentru a evalua valoarea de piață a condițiilor de reziliere sau de nereînnoire a unui acord existent, o posibilă soluție este oferită de legislația comercială aplicabilă, care poate furniza unele 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 multinațional de întreprinderi, este puțin probabil ca partea reziliată să atace în justiție compania cu care este asociată pentru a solicita o astfel de despăgubire, iar condițiile rezilierii pot, prin urmare, să difere de cele dintre întreprinderi independente aflate în circumstanțe similare.

F.2 Dacă termenii acordului, delimitați cu precizie, și existența sau absența unei clauze de despăgubire sau a altor dispoziții similare (și, acolo unde este cazul, termenii clauzei respective) respectă Principiul valorii de piață .

9.81 Delimitarea exactă a tranzacției va identifica dacă există o clauză sau un acord de despăgubire la rezilierea, neînnoirea sau renegocierea acordurilor. Pentru a face acest lucru, punctul de plecare este să se analizeze dacă este prevăzută o clauză de despăgubire sau o dispoziție similară pentru reziliere, nereînnoire sau renegociere și dacă au fost respectate condițiile de reziliere, nereînnoire sau renegociere a contractului (de exemplu, cu privire la orice perioadă de preaviz necesară). 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 oferit o despăgubire sau o dispoziție similară nu înseamnă neapărat că acesta respectă Principiul valorii de piață , așa cum se discută mai jos.

9.82 După cum s-a menționat la alineatul 1.46, în tranzacțiile dintre întreprinderi independente, divergența de interese dintre părți asigură că: (i) se încheie clauze contractuale care reflectă interesul ambelor părți, (ii) părțile vor încerca în mod obișnuit să se mențină reciproc în termenii contractului și (iii) clauzele contractuale vor fi ignorate sau modificate după fapt, în general, numai dacă este în interesul ambelor părți. Cu toate acestea, este posibil ca aceeași divergență de interese să nu existe în cazul întreprinderilor asociate sau ca astfel de divergențe să poată fi gestionate în virtutea faptului ca există o relație între întreprinderile asociate și nu exclusiv sau în principal prin angajamente contractuale. Din acest motiv, atunci când faptele cazului diferă de clauzele scrise ale acordului dintre părți sau atunci când nu există clauze scrise, absența sau existența (și termenii acesteia) unei clauze de despăgubire trebuie dedusă din comportamentul părților. De exemplu, este posibil ca, pe baza faptelor cauzei și a conduitei efective a întreprinderilor asociate, să se stabilească că durata contractului este mai mare decât cea stabilită în contractul scris, ceea ce ar da dreptul părții reziliate la o anumită despăgubire în caz de reziliere anticipată.

9.83 Odată ce existența sau absența unei clauze de despăgubire în

favoarea entității restructurate la rezilierea, nereînnoirea sau renegocierea substanțială a acordurilor a fost stabilită, analiza trebuie să se concentreze apoi pe a evalua dacă o astfel de clauză de despăgubire și termenii săi (sau absența acestora) respectă condițiile de valoare de piață. 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.

9.84 Cu toate acestea, în cazurile în care nu se găsesc astfel de date comparabile, determinarea dacă clauza de despăgubire (sau absența acesteia) este conformă cu Principiul valorii de piață trebuie să ia în considerare drepturile și alte active ale părților la momentul încheierii acordului și al rezilierii sau renegocierii acestuia. Această analiză ar putea fi, de asemenea, însoțită de o examinare a opțiunilor disponibile în mod realist părților, deoarece 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. Sunt aplicabile îndrumările din Capitolul I Secțiunea D, precum și îndrumările din Secțiunea B din prezenta parte.

9.85 Un alt aspect care este necesar pentru a evalua dacă condițiile unui acord în legătură cu o clauză de despăgubire respectă Principiul valorii de piață îl reprezintă remunerarea tranzacțiilor care fac obiectul angajamentului și condițiile financiare ale rezilierii acestuia, deoarece ambele pot fi interdependente. De fapt, termenii unei clauze de reziliere (sau absența acesteia) constituie un element important al analizei funcționale a tranzacțiilor și, în special, al analizei riscurilor părților și, în consecință, este necesar să fie luați în calcul la stabilirea unei remunerații pentru tranzacții în condiții de valoare de piață. În mod similar, remunerarea tranzacțiilor are impact atunci când se dorește să se afle dacă condițiile de reziliere a acordului sunt în condiții de valoare de piață.

9.86 Restructurarea întreprinderii poate duce la încetarea contractelor de muncă ale membrilor colectivului de angajați. În acest sens, pentru a stabili dacă restructurarea este efectuată în condiții de valoare de piață, analiza trebuie să ia în considerare faptele și circumstanțele înainte și după restructurare legate de colectivul de angajați, inclusiv dacă un element de valoare a fost transferat la încetarea acordurilor dintre întreprinderile asociate și, de exemplu, dacă există clauze restrictive implicite sau explicite (de exemplu, clauza de neconcurență) în contractele de muncă ale membrilor colectivului de angajați, care trebuie să se reflecte în valoarea oricărei despăgubiri care ar trebui plătită părții care a întreprins anterior activitățile prin colectivul respectiv.

9.87 O situație care merită o atenție deosebită este situația în care contractul de-acum reziliat a impus unei părți să facă o investiție

semnificativă pentru care rentabilitatea în condiții de valoare de piață ar putea fi așteptată 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 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 ar fi fost însemnat, atunci ar fi fost de așteptat ca părți independente, în circumstanțe comparabile, să îl fi luat în calcul atunci când au negociat contractul.

9.88 Un alt exemplu este cazul în care un contract de producție între întreprinderi asociate impune producătorului să investească într-o nouă unitate de producție. Să presupunem că o rentabilitate a investiției în condiții de valoare de piață poate fi anticipată în mod rezonabil de către producător în momentul încheierii contractului, cu condiția ca contractul de producție să dureze cel puțin cinci ani, activitatea de producție să producă cel puțin *x* unități pe an și remunerația activității de producție să fie calculată pe o bază (de exemplu, y $/unitate) care se preconizează că va genera rentabilitatea în condiții de valoare de piață a investiției totale în noua unitate de producție. Să presupunem că, după trei ani, compania asociată reziliază contractul în conformitate cu termenii săi în contextul unei restructurări la nivel de grup a operațiunilor de fabricație. Să presupunem că unitatea de producție este foarte specializată, iar producătorul, după reziliere, nu ar avea altă opțiune decât să anuleze activele.

9.89 În condiții de valoare de piață, producătorul poate atenua riscurile inerente investiției prin:

- Introducerea în contract a unei clauze de despăgubire sau a unor penalități corespunzătoare în caz de reziliere anticipată sau a unei opțiuni prin care partea care face investiția o transferă la un anumit preț celeilalte părți în cazul în care investiția devine inutilă pentru prima parte din cauza rezilierii anticipate a contractului de către partea cealaltă.

- Luarea în calcul a riscului legat de posibila reziliere a contractului atunci când se stabilește remunerația activităților care fac obiectul contractului (de exemplu, prin luarea în calcul a riscului în determinarea remunerației activităților de producție în care pot fi identificate elemente comparabile ale terților care suportă riscuri comparabile, poate prin includerea structurilor tarifare concentrate la începutul perioadei). 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.

9.90 Ca o chestiune generală, atenuarea riscului inerent investiției de către un producător este relevantă pentru a fi luată în considerare numai dacă

producătorul își asumă riscul. În practică, investiția unei întreprinderi asociate într-o unitate de producție în care respectiva întreprindere este dependentă în întregime de o altă întreprindere asociată pentru a reuși să genereze randament este probabil să necesite o examinare atentă în ceea ce privește identificarea riscurilor și modul în care aceste riscuri sunt controlate. După cum se explică în Exemplul 2 de la alineatele 1.84 și 1.102, în cazul în care riscurile semnificative asociate cu generarea unui profit din activitățile de producție sunt controlate exclusiv de o altă parte (care are, de asemenea, capacitatea financiară de a suporta acest risc), atunci celeilalte părți i se alocă consecințele în sens ascendent și descendent ale acestor riscuri, inclusiv costurile de subutilizare, de reducere a valorii contabile și de închidere. În acest caz, producătorul nu trebuie să suporte consecințele financiare ale unei rezilieri anticipate, deoarece nu a controlat riscurile semnificative din punct de vedere economic care au contribuit la închidere și, într-un astfel de caz, producătorul nu trebuie, de asemenea, să atenueze riscurile pe care de fapt nici nu și le-a asumat.

9.91 O problemă similară poate apărea în cazul în care o parte a depus eforturi de dezvoltare care au dus la pierderi sau randamente scăzute în perioada inițială, iar randamentele peste normal sunt așteptate în perioadele ulterioare rezilierii contractului. Într-un astfel de caz, este necesar să se analizeze foarte atent acordurile reale pentru a determina dacă partea în cauză participă la rezultatele eforturilor de dezvoltare sau doar a acceptat termene de plată amânate. În efectuarea analizei, îndrumările referitoare la controlul riscului din Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I sunt relevante. Dacă partea controlează în mod real riscurile, este de așteptat ca acea partea să încerce să se protejeze de riscul de nerecuperare prin penalități sau condiții de despăgubire. Dacă partea nu a controlat riscurile de nerecuperare, atunci este puțin probabil ca termenii să respecte valoarea de piață.

9.92 În cazul în care condițiile agreate sau impuse între întreprinderi asociate în ceea ce privește rezilierea, nereînnoirea sau renegocierea substanțială a acordurilor existente diferă de condițiile care ar fi agreate între întreprinderi independente, atunci orice profituri care ar fi acumulate de către una dintre întreprinderi dar, din cauza acestor condiții, nu au fost acumulate, pot fi incluse în profiturile respectivei întreprinderi și impozitate în consecință.

F.3 Care parte trebuie să suporte în cele din urmă costurile corespunzătoare despăgubirii părții afectate de rezilierea sau renegocierea acordului

9.93 Analiza prețurilor de transfer cu privire la caracterul de valoare de piață al condițiilor de reziliere sau renegociere substanțială a unui acord trebuie să țină seama atât de perspectivele cedentului, cât și de cele ale cesionarului. Perspectiva cesionarului este importantă atât pentru a evalua valoarea unei despăgubiri în condiții de valoare de piață , dacă există, cât și pentru a determina ce parte trebuie să o suporte. Nu este posibil să se obțină un singur răspuns pentru toate cazurile, iar răspunsul trebuie să se bazeze pe o examinare a faptelor și circumstanțelor cauzei și, în special, a drepturilor și a altor active ale părților, a riscurilor asumate de părți, 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:

9.94 Să presupunem că un contract de producție între două întreprinderi asociate, entitatea A și entitatea B, este reziliat de A (B fiind producătorul). Să presupunem că A decide să utilizeze un alt producător asociat, entitatea C, pentru a continua producția care a fost efectuată anterior de B. După cum s-a menționat la alineatul 9.78, nu trebuie să existe nicio prezumție că toate rezilierile contractuale sau renegocierile substanțiale trebuie să dea dreptul la despăgubiri în condiții de valoare de piață . Să presupunem că se stabilește, pe baza îndrumărilor din această secțiune, că, în circumstanțele cauzei în condiții de valoare de piață, B este în măsură să solicite o despăgubire pentru prejudiciul suferit în urma rezilierii. Se pune întrebarea care parte trebuie să suporte în cele din urmă despăgubirea care trebuie plătită lui B: A (și anume, partea care reziliază contractul), C (și anume, partea care preia activitatea de producție desfășurată anterior de B) sau o altă parte din grupul multinațional de întreprinderi care beneficiază de restructurare. Analiza trebuie să pornească de la delimitarea exactă a tranzacțiilor efective care cuprind restructurarea întreprinderii și să ia în considerare tranzacțiile legate din punct de vedere economic cu alte întreprinderi din grupul multinațional de întreprinderi care pot contribui la delimitarea tranzacției controlate (a se vedea alineatele 1.36-1.38).

9.95 Pot exista situații în care A ar fi dispus să suporte costurile de despăgubire în condiții de valoare 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.

9.96 Pot exista situații în care C ar fi dispus să plătească o taxă inițială pentru a obține drepturile asupra contractului de producție de la A, de exemplu, dacă valoarea actualizată a profiturilor preconizate să fie obținute din noul său contract de producție face ca investiția să fie justificată pentru C. În astfel de situații, plata efectuată de către C ar putea fi efectuată într-o varietate de moduri; de exemplu, C îi plătește lui A sau C îi plătește în mod indirect lui A onorând obligația de despăgubire a lui A către B. De asemenea, este posibil ca C să îi plătească lui B, de exemplu, în situațiile în care B are anumite drepturi și C îi plătește lui B pentru transferul acestor drepturi.

9.97 Pot exista cazuri în care, în condiții de valoare de piață, A și C sunt dispuși să împartă costurile de despăgubire. În cazurile în care beneficiile care decurg din restructurare revin unei alte părți din grupul multinațional de întreprinderi, atunci cealaltă parte poate suporta costurile despăgubirii, fie direct, fie indirect.

Partea II: Remunerarea tranzacțiilor controlate post-restructurare

A. Restructurarea întreprinderilor versus „structurarea" întreprinderilor

A.1 Principiu general: nu există nicio aplicare diferită a Principiului valorii de piață

9.98 Principiul valorii de piață și prezentele Linii directoare nu se aplică și nu trebuie 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.

9.99 Situațiile comparabile trebuie tratate în același mod, indiferent dacă au apărut sau nu ca urmare a unei restructurări a unei structuri existente anterior. Selectarea și aplicarea practică a unei metode adecvate de stabilire a prețurilor de transfer trebuie să se bazeze pe caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale tranzacției care să conducă la delimitarea exactă a tranzacției reale.

9.100 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, activelor și/sau riscurilor. Aplicarea Principiului valorii de piață la aceste tranzacții suplimentare este discutată în Partea I a acestui capitol.

9.101 În plus, analiza de comparabilitate a unui acord care rezultă dintr-o restructurare a întreprinderii ar putea dezvălui unele diferențe factuale în comparație cu cea a unui acord care a fost structurat ca atare de la început, după cum se discută mai jos. Aceste diferențe de fapte nu afectează Principiul valorii de piață sau modul în care trebuie interpretate și aplicate îndrumările din prezentul Ghid OCDE 2017, dar pot afecta analiza de comparabilitate și, prin urmare, rezultatul aplicării acesteia. Consultați Secțiunea D privind compararea situațiilor pre- și post-restructurare.

A.2 Posibile diferențe factuale între situațiile care rezultă dintr-o restructurare și situațiile care au fost structurate ca atare de la început

9.102 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. Uneori, acordul post-restructurare este negociat între părți care au avut anterior relații contractuale și comerciale. 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 a acordurilor post-restructurare (a se vedea alineatele 9.27-9.31 pentru o discuție a opțiunilor disponibile în mod realist în contextul determinării remunerației în condiții de valoare de piață pentru restructurarea propriu-zisă). De exemplu, să presupunem 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 valoroase aferente activității de marketing și asumându-și o serie de riscuri asociate activității sale, cum ar fi riscurile de stoc, riscurile de creanțe neperformante și riscurile de piață. Să presupunem că contractul său de distribuție este negociat din nou și transformat într-un contract de „distribuție cu risc limitat”, prin care va desfășura activități de marketing limitate sub supravegherea unei întreprinderi asociate străine, va angaja imobilizări necorporale aferente activității de marketing limitate și își va asuma riscuri limitate în relația sa cu compania asociată străină și cu clienții. Într-o astfel de situație, distribuitorul restructurat nu este în aceeași poziție ca un distribuitor nou înființat.

9.103 În cazul în care există o relație comercială în curs de desfășurare între părți înainte și după restructurare, poate exista, de asemenea, o interacțiune între acestea, 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.

9.104 Unele diferențe între situația entității restructurate față de cea a unei entități nou înființate se pot referi la faptul că entitatea restructurată are o prezență bine stabilită. De exemplu, dacă se compară o situație în care un distribuitor cu drepturi depline consacrat se transformă într-un distribuitor cu risc limitat cu o situație în care un distribuitor cu risc limitat este stabilit deja pe o piață în care grupul nu a avut nicio prezență comercială anterioară, ar putea fi necesare eforturi de penetrare a pieței pentru noul intrat, care nu sunt necesare pentru distribuitorul convertit. Acest lucru poate afecta analiza de

comparabilitate și determinarea remunerației în condiții de valoare de piață în ambele situații.

9.105 Atunci când se compară o situație în care un distribuitor consacrat cu drepturi depline este transformat într-un distribuitor cu risc limitat cu o situație în care un distribuitor cu risc limitat a existat pe piață pentru aceeași durată, pot exista si aici diferențe, deoarece distribuitorul cu drepturi depline poate să fi îndeplinit unele funcții, să fi suportat unele cheltuieli (de exemplu, cheltuieli de marketing), să-și fi asumat unele riscuri și să fi contribuit la dezvoltarea unor active necorporale înainte de conversia sa, pe care „distribuitorul cu risc limitat" consacrat nu le-ar fi îndeplinit, suportat, asumat sau la care a contribuit. Se pune întrebarea dacă astfel de funcții, active și riscuri suplimentare trebuie să afecteze numai remunerația distribuitorului înainte de a fi convertit, dacă ar trebui luate în considerare pentru a determina o remunerație a transferurilor care au loc la conversie (și dacă da, cum), dacă trebuie să afecteze remunerația distribuitorului restructurat cu risc limitat (și dacă da, cum) sau o combinație a acestor trei posibilități. De exemplu, dacă se constată că activitățile de pre-restructurare determină distribuitorul cu drepturi depline să dețină unele imobilizări necorporale, în timp ce distribuitorul cu risc limitat consacrat nu o face, Principiul valorii de piață poate impune ca aceste imobilizări necorporale ori să fie remunerate la restructurare dacă sunt transferate de distribuitorul cu drepturi depline către o întreprindere străină asociată, ori să fie luate în considerare la determinarea remunerației în condiții de valoare de piață a activităților post-restructurare dacă nu sunt transferate (a se vedea Secțiunea E.2 din Partea I de mai sus și Capitolul VI din prezentul Ghid OCDE 2017).

9.106 În cazul în care restructurarea implică transferul 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, dacă există o problemă de întrerupere. De exemplu, să analizăm situația în care un distribuitor și-a asumat riscuri de creanțe neperformante pe care nu și le va mai asuma după ce va fi restructurat ca „distribuitor cu risc limitat" și că este comparat cu un „distribuitor cu risc limitat" consacrat care nu și-a asumat niciodată riscul de creanțe neperformante. Este important, atunci când se compară ambele situații, să se examineze, pe baza îndrumărilor din Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I, dacă „distribuitorul cu risc limitat" care rezultă dintr-o conversie își asumă în continuare riscurile asociate creanțelor neperformante care au apărut înainte de restructurare la momentul în care aceasta a fost distribuitor cu drepturi depline sau dacă toate riscurile de creanțe neperformante, inclusiv cele care existau la momentul conversiei, au fost transferate.

9.107 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. Aplicarea la situațiile de restructurare a întreprinderilor: selectarea și aplicarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer pentru tranzacțiile controlate post-restructurare

9.108 Selectarea și aplicarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer la tranzacțiile controlate post-restructurare trebuie să rezulte din analiza caracteristicilor relevante din punct de vedere economic ale tranzacției controlate, așa cum sunt ele delimitate cu exactitate. Este esențial să se înțeleagă care sunt funcțiile, activele și riscurile implicate în tranzacțiile post-restructurare și care parte le îndeplinește, le utilizează sau și le asumă. Este necesar să fie disponibile informații cu privire la funcțiile, activele și riscurile ambelor părți la o tranzacție, de exemplu, entitatea restructurată și compania străină asociată cu care derulează tranzacții. Analiza trebuie să depășească eticheta aplicată entității restructurate, deoarece se poate constata uneori că o entitate calificată drept „agent ce acționează pe bază de comision" sau „distribuitor cu risc limitat" deține imobilizări necorporale locale valoroase și continuă să își asume riscuri de piață semnificative, iar o entitate calificată 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 valoroase și 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 . Forma de remunerare nu poate dicta alocări necorespunzătoare ale riscurilor. Determinarea modului în care părțile controlează efectiv riscurile și dacă au ele capacitatea financiară de a-și asuma riscurile, astfel cum este prevăzut în procesul de analiză a riscurilor din Capitolul I, va determina asumarea riscurilor de către părți și, în consecință, va dicta alegerea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer. Aspectele privind riscurile și imobilizările necorporale sunt discutate în Partea I a acestui capitol.

9.109 Acordurile post-restructurare pot prezenta anumite provocări în ceea ce privește identificarea potențialelor comparabile în cazurile în care restructurarea implementează un model operațional care este greu de găsit între întreprinderi independente. Trebuie remarcat faptul că simplul fapt că un anumit acord nu este încheiat între întreprinderi independente nu înseamnă *per se* că acesta nu respectă condițiile valorii de piață, nici că el este irațional din punct de vedere comercial. În plus, trebuie depuse toate eforturile pentru a determina prețurile în tranzacțiile de restructurare, așa cum sunt ele delimitate cu exactitate în conformitate cu Principiul valorii de

piață .

9.110 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 multinațional de întreprinderi este achiziționată, iar achiziția este urmată de o restructurare a tranzacțiilor controlate în prezent. Sub rezerva unei revizuiri a celor cinci factori de comparabilitate și a efectului posibil al tranzacțiilor controlate și necontrolate care au loc la momente diferite, este posibil ca exact 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 restructurate, este totuși posibil, în funcție de faptele și circumstanțele cazului , ca ele să se ajusteze pentru transferul funcțiilor, activelor și/sau riscurilor care au avut loc în urma restructurării. De exemplu, o ajustare de comparabilitate poate fi efectuată pentru a ține cont de o diferență în ceea ce privește partea care suportă riscul de creanțe neperformante.

9.111 Un alt exemplu de aplicare posibilă a metodei CUP este cazul în care părți independente oferă activități de producție, vânzare sau servicii comparabile cu cele furnizate de partea afiliată restructurată. Având în vedere avântul recent al externalizării, este posibil, în unele cazuri, să se găsească tranzacții independente externalizate care să ofere o bază pentru utilizarea metodei CUP în determinarea remunerației în condiții de valoare de piață a tranzacțiilor controlate post-restructurare. Desigur, acest lucru este supus condiției ca tranzacțiile externalizate să se califice drept tranzacții necontrolate și ca revizuirea celor cinci factori de comparabilitate să ofere 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 realizate în mod efectiv) pentru a elimina astfel de diferențe.

9.112 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 cele necontrolate și, dacă este necesar și posibil, pentru a ajusta astfel de diferențe. Analiza de comparabilitate ar putea indica, mai cu seamă, că entitatea restructurată continuă să îndeplinească funcții valoroase și importante și/sau că există imobilizări necorporale locale și/sau a riscuri semnificative din punct de vedere economic care rămân în entitatea „limitată” după restructurare, dar care nu se regăsesc în comparabilele propuse. Consultați Secțiunea A privind posibilele diferențe dintre activitățile restructurate și activitățile nou create.

9.113 Identificarea potențialelor elemente comparabile trebuie făcută cu scopul de a găsi cele mai utile date comparabile din 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. Acesta nu înseamnă neapărat că tranzacția controlată nu este efectuată în condiții de valoare 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 rare și imperfecte, alegerea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în funcție de circumstanțele cazului trebuie să fie în concordanță cu natura tranzacției controlate, determinată în special printr-o analiză funcțională.

C. Relația dintre remunerația pentru restructurare și remunerația post-restructurare

9.114 În anumite situații poate exista o legătură strânsă, importantă între remunerația pentru restructurare și remunerația în condiții de valoare 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 9.74 privind externalizarea.

9.115 Un alt exemplu ar fi cazul în care un contribuabil care desfășoară o activitate de producție și distribuție se restructurează prin cesionarea activității sale de distribuție unei întreprinderi asociate străine căreia contribuabilul îi va vinde în viitor bunurile pe care le produce. Compania străină asociată se așteaptă să poată câștiga o remunerație în condiții de valoare de piață pentru investiția sa în achiziționarea și operarea întreprinderii. În această situație, contribuabilul ar putea conveni cu compania străină asociată să renunțe la primirea parțială sau integrală a remunerației inițiale pentru activitatea care poate fi plătită în condiții de valoare de piață și, în schimb, să obțină beneficii financiare comparabile în timp prin vânzarea bunurilor sale către compania asociată străină la prețuri mai mari decât cea din urmă ar fi fost de acord dacă remunerația inițială ar fi fost plătită. De asemenea, 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. Consultați Partea I a acestui capitol pentru o discuție despre situații în care în care remunerația se datorează în condiții de valoare de piață pentru restructurarea propriu-zisă.

9.116 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 compania asociată străină au posibilitatea de a obține

beneficii economice și comerciale din 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, poate 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, doresc să afle 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 propriu-zisă. În mod specific, într-un astfel de caz, administrația fiscală dorește să analizeze ansamblul acordurilor, oferind în același timp o evaluare separată a remunerației în condiții de valoare de piață pentru restructurare și pentru tranzacțiile post-restructurare.

D. Compararea situațiilor pre- și post-restructurare

9.117 Întrebarea relevantă este ce rol 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 este adecvat să se determine profiturile post-restructurare ale unei entități restructurate prin referire la profiturile sale de pre-restructurare, ajustate pentru a reflecta transferul sau renunțarea la anumite funcții, active și riscuri.[28]

9.118 Problema importantă cu astfel de 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 este suficientă, având în vedere că Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală al 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 utilizate de administrația fiscală ca bază pentru o ajustare a prețurilor de transfer sau de către un contribuabil pentru a-și susține politica de prețuri de transfer.

9.119 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 se întâmplă mereu ca aceste funcții, active și riscuri să fie transferate unei alte părți.

9.120 Acestea fiind spuse, în restructurarea întreprinderilor, comparațiile „înainte și după" pot juca un rol în înțelegerea restructurării și pot face parte dintr-o analiză de comparabilitate „înainte și după" (inclusiv o analiză

[28] Aceasta este o chestiune diferită de cea a profitului potențial care este discutată în Partea I a acestui capitol.

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 condiții de valoare de piață . De asemenea, poate pune în lumină opțiunile disponibile în mod realist entității restructurate.[29]

9.121 Analiza activității „înainte" și „după" restructurare poate dezvălui că, deși unele funcții, active și riscuri au fost transferate, alte funcții pot fi îndeplinite în continuare de entitatea „limitată". De obicei, ca parte a restructurării, entitatea ar fi putut fi deposedată de imobilizări necorporale sau de risc, dar după restructurare continuă să îndeplinească unele sau toate funcțiile pe care le-a îndeplinit anterior. Cu toate acestea, în urma restructurării, entitatea „limitată" îndeplinește acele funcții care fac obiectul unui contract cu o întreprindere asociată străină. Delimitarea exactă a tranzacției reale dintre compania asociată străină și entitatea „limitată" va determina relațiile comerciale sau financiare reale dintre acestea, inclusiv dacă termenii contractuali sunt în concordanță cu comportamentul părților și alte fapte ale cazului . Remunerația în condiții de valoare de piață pentru fiecare parte trebuie să fie în concordanță cu funcțiile efective îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate după restructurare.

9.122 De exemplu, o întreprindere multinațională fabrică și distribuie produse a căror valoare nu este determinată de caracteristicile tehnice ale produselor, ci mai degrabă prin recunoașterea mărcii de către consumatori[30]. Compania multinațională dorește să se diferențieze de concurenții săi prin dezvoltarea unor mărci de mare valoare, prin implementarea unei strategii de marketing elaborate cu atenție și costisitoare. Mărcile comerciale, denumirile comerciale și alte imobilizări necorporale reprezentate de marcă sunt deținute de societatea A în țara A, iar societatea A își asumă riscurile asociate cu proprietatea, dezvoltarea și exploatarea acestor imobilizări necorporale. Elaborarea, întreținerea și executarea unei strategii de marketing la nivel mondial sunt principalii factori de valoare ai întreprinderii multinaționale, realizați de 125 de angajați la sediul central al societății A. Valoarea imobilizărilor necorporale are ca rezultat un preț de consum ridicat pentru produse. Sediul central al societății A oferă, de asemenea, servicii centrale pentru afiliații grupului (de exemplu, managementul resurselor umane, juridic, fiscal). Produsele sunt fabricate de afiliați în cadrul acordurilor de fabricare pe bază de contract cu societatea A. Acestea sunt

[29] A se vedea alineatele 9.27-9.9.31 pentru o discuție despre opțiunile disponibile în mod realist; a se vedea, de asemenea, alineatele 9.102-9.106 pentru o discuție despre posibilele diferențe factuale 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.

[30] Pentru o explicație a termenului „marcă", consultați alineatul 6.23.

distribuite de afiliații care le achiziționează de la societatea A. Profiturile obținute de societatea A după ce a alocat o remunerație în condiții de valoare de piață producătorilor și distribuitorilor contractuali sunt considerate a fi remunerația pentru imobilizările necorporale, activitățile de marketing și serviciile centrale ale societății A.

9.123 Apoi are loc o restructurare. Dreptul legal de proprietate asupra mărcilor comerciale, denumirilor comerciale și a altor imobilizări necorporale reprezentate de marcă este transferat de societatea A unei părți afiliate recent înființate, societatea Z din țara Z, în schimbul unei sume globale (sumă bloc). 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 rămase după remunerarea producătorilor contractuali, a distribuitorilor și a serviciilor de la sediul central al societății A sunt plătite societății Z. Delimitarea exactă a tranzacțiilor înainte și după restructurare determină faptul că:

- Societatea Z este administrată de o întreprindere locală de încredere. Nu dispune de personal (angajați sau directori) cu capacitatea de a îndeplini și care, de fapt, nici nu îndeplinesc funcții de control în legătură cu riscurile asociate cu proprietatea sau dezvoltarea strategică a mărcilor comerciale, denumirilor comerciale sau a altor imobilizări necorporale reprezentate de marcă. De asemenea, nu are capacitatea financiară de a-și asuma aceste riscuri.
- Membrii consiliului de administrație 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. Compania 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).
- Elaborarea, 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.

9.124 Pe baza acestor constatări, se poate concluziona că societatea A continuă să îndeplinească aceleași funcții și să își asume aceleași riscuri ca înainte de restructurare. În special, societatea A continuă să aibă capacitatea și îndeplinește efectiv funcții de control în ceea ce privește riscul de exploatare a imobilizărilor necorporale. De asemenea, îndeplinește funcțiile

legate de elaborarea, întreținerea și executarea strategiei de marketing la nivel mondial. Societatea Z nu are capacitatea de a îndeplini funcții de control și, de fapt, nu îndeplinește funcțiile de control necesare pentru a-și asuma riscurile necorporale aferente. În consecință, delimitarea exactă a tranzacției după restructurare poate duce la concluzia că acesta este, în esență, mai degrabă un acord de finanțare între societatea A și societatea Z decât o restructurare pentru centralizarea gestionării imobilizărilor necorporale. Este necesară o evaluare a rațiunii comerciale a tranzacției pe baza îndrumărilor din Secțiunea D.2 din Capitolul I, luând în considerare faptele și circumstanțele complete ale tranzacției[31]

9.125 De asemenea, există 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 înainte de restructurare și tranzacțiile controlate după restructurare. A se vedea exemplul de la alineatul 9.110. Dacă astfel de tranzacții necontrolate oferă comparabile fiabile, ele ar trebui evaluate în lumina îndrumărilor de la alineatul 3.2.

[31] Acest lucru nu aduce atingere posibilei aplicări a normelor generale de combatere a evitării obligațiilor fiscale și nu aduce atingere întrebării cu privire la locul conducerii efective a societății Z.

E. Economii cu sediul

9.126 Economiile cu sediul pot fi obținute de un grup multinațional de întreprinderi care își mută o parte din activități într-un sediu unde costurile (cum ar fi costurile forței de muncă, costurile imobiliare etc.) sunt mai mici decât în sediul 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 noul sediu, costuri de transport eventual mai mari dacă noua entitate este la distanță mai mare de piață, costurile de formare-instruire a angajaților locali etc.). În cazul în care o strategie de afaceri care vizează obținerea economiilor cu sediul este prezentată ca rațiune comercială pentru restructurare, discuția din secțiunea D.1.5 din Capitolul I este relevantă.

9.127 În cazul în care restructurarea antrenează economii semnificative cu sediul, se pune întrebarea dacă și, în caz afirmativ, cum anume trebuie distribuite aceste economii între părți. În abordarea acestei chestiuni, îndrumările din Secțiunea D.6 din Capitolul I sunt relevante.

9.128 Să luăm exemplul unei întreprinderi care concepe, produce și vinde haine de marcă. Să presupunem că procesul de fabricație este de bază și că numele mărcii este faimos și reprezintă o imobilizare necorporală extrem de valoroasă. Să presupunem că societatea 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 mute într-o întreprindere afiliată din țara B, unde costurile cu forța de muncă sunt semnificativ mai mici. Societatea 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 de sau licențiate către partea afiliată nici 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 societatea din țara A și partea sa afiliată din țara B să obțină economii semnificative în ceea ce privește sediul. Se pune întrebarea dacă economiile cu sediul ar trebui atribuite întreprinderii din țara A sau părții sale afiliate din țara B sau ambelor (și dacă da, în ce cote).

9.129 Într-un astfel de exemplu, având în vedere că activitatea relocată este una extrem de competitivă, este probabil ca societatea din țara A să aibă opțiunea disponibilă în mod realist de a utiliza fie partea afiliată din țara B, fie un producător terț. În consecință, trebuie să fie posibil să se găsească date comparabile pentru a determina condițiile în care o terță parte ar fi dispusă să fabrice hainele pentru întreprindere în condiții de valoare de piață.

9.130 Într-o astfel de situație, unui producător pe bază de contract în condiții de valoare de piață în general, i s-ar atribui o fracțiune foarte mică, dacă este cazul, din economiile cu sediul. În caz contrar, producătorul asociat s-ar afla într-o situație diferită de cea a unui producător independent și ar fi contrar Principiului valorii de piață .

9.131 Ca un alt exemplu, să presupunem acum că o întreprindere din țara X oferă servicii de inginerie foarte specializate clienților independenți. 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. Compania deschide ulterior o filială în țara Y. Filiala din țara Y angajează ingineri la fel de calificați ca cei din țara X cu salarii substanțial mai mici, obținând astfel economii semnificative cu sediul pentru grupul format de întreprindere și filiala sa. Clienții continuă să interacționeze direct cu compania din țara X și nu au cunoștință neapărat de acordul de subcontractare. Pentru o anumită perioadă de timp, bine-cunoscuta întreprindere din țara X poate continua să își perceapă serviciile la tariful orar inițial, în ciuda costurilor reduse semnificativ cu inginerii. 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 sediul către clienții săi. Și în acest caz, se pune întrebarea care parte (părți) din cadrul grupului multinațional de întreprinderi trebuie să primească economiile cu sediul în condiții de valoare de piață: filiala din țara Y, compania din țara X sau ambele (și dacă da, în ce cote).

9.132 Pentru a determina care parte (părți) trebuie să primească economiile cu sediul în condiții de valoare de piață, este important să se ia în considerare funcțiile, riscurile și activele părților precum și opțiunile disponibile în mod realist pentru fiecare dintre acestea. În acest exemplu, să presupunem că există o cerere ridicată pentru tipul de servicii de inginerie pe care societatea din țara X le vinde. Să presupunem, de asemenea, că filiala din țara Y este singura societate care operează într-o locație cu costuri mai mici, care este capabilă să furnizeze astfel de servicii la standardul de calitate necesar, iar societatea Y este capabilă să reziste presiunilor concurențiale asupra prețurilor, deoarece know-how-ul tehnic pe care l-a stabilit acționează ca o barieră în calea concurenței. În plus, societatea din țara X nu are opțiunea de a angaja ingineri calificați în țara X pentru a furniza aceste servicii, deoarece costul salariilor lor ar fi prea mare în comparație cu tariful orar perceput clienților. Având în vedere acest lucru, compania din țara X nu are multe alte opțiuni disponibile decât să utilizeze acest furnizor de servicii. Remunerația datorată de societatea X societății Y trebuie să ia în considerare economiile cu sediul create de societatea Y, în plus față de valoarea serviciilor sale, inclusiv a oricăror imobilizări necorporale utilizate pentru furnizarea acestor servicii. În unele cazuri, natura contribuțiilor aduse de întreprindere în țara X și de filiala sa din țara Y poate îndeplini criteriile pentru utilizarea metodei împărțirii profitului.

Lista anexelor

- Anexă la Ghidul OCDE privind prețurile de transfer: Ghidul pentru procedurile de monitorizare a Liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer și implicarea comunității de afaceri
- Anexa I la Capitolul II: Senzitivitatea indicatorilor de profit brut și net.
- Anexa II la Capitolul II: Exemplu pentru ilustrarea aplicării metodei împărțirii profitului net.
- Anexa III la Capitolul II: Ilustrarea diferitelor măsuri ale profitului atunci când se aplică metoda împărțirii profitului.
- Anexa la Capitolul III: Exemplu de ajustare a capitalului de lucru.
- Anexa I la Capitolul IV: Exemple de memorandumuri de înțelegere pentru ca autoritățile competente să stabilească regimuri de protecție bilaterale
- Anexa II la Capitolul IV: Linii directoare pentru realizarea acordurilor prealabile de stabilire a prețurilor în conformitate cu procedura amiabilă (MAP APA).
- Anexa I la Capitolul V: Documentația prețurilor de transfer – Dosar principal
- Anexa II la capitolul V: Documentația prețurilor de transfer – Dosar local
- Anexa III la Capitolul V: Documentația privind prețurile de transfer – Raportul țară cu țară
- Anexa IV la Capitolul V: Pachetul de implementare a raportării pentru fiecare țară în parte.
- Anexa la capitolul VI: Exemple pentru ilustrarea îndrumărilor privind imobilizările necorporale.
- Anexa la Capitolul VIII: Exemple pentru ilustrarea îndrumărilor privind aranjamentele de contribuție la costuri.

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* („Linii directoare"), prezentate de Comitetul pentru afaceri fiscale („Comitetul"). În același timp, Consiliul OCDE a aprobat recomandarea Comitetului ca Liniile directoare să fie revizuite și actualizate periodic, după caz, pe baza experienței țărilor membre și a comunității de afaceri cu aplicarea principiilor și metodelor stabilite în Liniile directoare. În acest scop și pentru a facilita clarificările și îmbunătățirile continue, Consiliul OCDE a însărcinat Comitetul să efectueze o perioadă de monitorizare a 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 Liniile directoare pot necesita modificări sau completări. Monitorizarea nu trebuie să conducă doar la identificarea aspectelor problematice, ci și la identificarea practicilor urmate de una sau mai multe țări membre în aplicarea Liniilor directoare 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 Liniilor directoare, 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 revizuiri 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 va fi realizat prin intermediul a patru proiecte conexe: 1. evaluări *inter pares* ale practicilor țărilor membre; 2. identificarea și analiza paradigmelor prezentate de cazurile dificile ; 3. revizuirea modificărilor 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 pentru gestionarea cazurilor de prețuri de transfer, principiile jurisprudenței și experiența în colectarea datelor și documentația contribuabililor. Raportul descrie, de asemenea, experiențele privind abordările 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 ar analiza abordarea adoptată de toate țările membre cu privire la o anumită problemă de importanță generală. În mod ideal, verificarea trebuie 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 dezvoltarea unor paradigme prezentate de cazurile dificile (a se vedea secțiunea B.2 din prezenta anexă) sau dezvoltarea de exemple practice pentru inserarea în Liniile directoare (a se vedea secțiunea B.4 din prezenta anexă).

2. Al doilea nivel ar fi o *„verificare limitată”* prin faptul că ar analiza doar abordarea unei anumite țări sau a unor țări în legătură cu o problemă specifică și relativ restrânsă. Verificarea ar fi efectuată de doi inspectori pentru fiecare țară, iar nivelul de contribuție necesar ar depinde de natura problemei.

3. Al treilea nivel ar fi o *„verificare completă”* a unei anumite țări, care ar fi efectuată în conformitate cu orientările existente de evaluare *inter pares* menționate la alineatul 7 din prezenta anexă. Prin urmare, o „verificare completă” ar aborda în mod direct interpretarea și aplicarea Liniilor directoare 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 cu cea mai mare dificultate în aplicarea Liniilor directoare. 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 prezentate de cazuri dificile

10. Un aspect cheie al procedurii de monitorizare va fi identificarea și apoi analizarea modelelor de fapte 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 Liniile directoare. Monitorizarea va

include, de asemenea, aspectele în 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 vor fi 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 procedura care trebuie utilizată și responsabilitatea atribuită pentru identificarea paradigmelor de caz dificile, concentrându-se asupra problemelor și situațiilor în care Liniile directoare pot să nu ofere îndrumări sau să fie inadecvate sau în care țările membre ar putea interpreta Liniile directoare în mod diferit și, prin urmare, ar putea prezenta obstacole în calea unei aplicări consecvente la nivel internațional a Ghidului OCDE 2017. Țările membre pot identifica domenii în care, în opinia lor, Liniile directoare ar putea să nu abordeze 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 dificile de caz și pentru a oferi o contribuție la orice actualizare adecvată a Liniilor directoare. OCDE va lua în considerare paradigmele dificile ale cazurilor 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 dificile de caz și despre zonele problematice care pot fi ilustrate cu exemple practice.

14. Rezultatele avute în vedere de Grupul de lucru din identificarea și analiza paradigmelor de caz dificile ar putea include dezvoltarea de exemple care ilustrează aplicarea Liniilor directoare în cazurile (identificate pentru discuții) în care pot fi aplicate principiile deja incluse în Liniile directoare. 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 evoluțiile 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 de mai sus vor fi dublate de

dezvoltarea de exemple ipotetice suplimentare care urmează să fie adăugate la Liniile directoare. 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 2017. Pentru a se asigura că au valoare practică și pentru a evita să fie prea prescriptive, exemplele vor fi scurte, bazate pe fapte declarate 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 2017. Al doilea set de exemple va fi conceput pentru a ajuta la selectarea unei metode sau a 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 directoare și vor contribui la stabilirea bunelor 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 soluționarea Grupului de lucru. Cu toate acestea, după cum se prevede în Ghidul OCDE 2017 și în recomandarea Consiliului, comunitatea de afaceri va fi încurajată să identifice problemele problematice (de preferință ilustrate cu exemple practice, dar ipotetice) care ridică întrebări cu privire la aplicarea consecventă la nivel internațional a Liniilor directoare.

18. Comitetul consultativ pentru afaceri și industrie („BIAC”) va fi invitat să prezinte Grupului de lucru dificultățile concrete constatate în monitorizarea aplicării Liniilor directoare pentru a analiza caracterul adecvat al îndrumărilor furnizate în Ghidul OCDE 2017 în legătură cu aceste domenii, respectând confidențialitatea informațiilor.

19. Contribuind la rolul OCDE de monitorizare a punerii în aplicare a Liniilor directoare, comunitatea de afaceri este încurajată să ia notă în special de orientările formulate în alineatul 17 din prezenta Anexă. Prin urmare, trebuie 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 elaborarea unui astfel de exemplu, care poate să se bazeze pe caracteristici preluate dintr-o serie de cazuri reale, trebuie avut grijă să se asigure că acesta rămâne ipotetic și nu seamănă cu niciun caz actual și că elementele descrise trebuie 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 problemele 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, BIAC va fi notificat cu privire la decizie, astfel încât să aibă posibilitatea de a adăuga observații. Dacă problema este identificată inițial de BIAC – în special în contextul revizuirilor 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 BIAC 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 prezentate de cazurile dificile și dezvoltarea exemplelor

22. Paradigmele de caz dificile sunt menite să ilustreze problemele și situațiile în care Ghidul OCDE 2017 nu oferă îndrumări sau ele sunt inadecvate. Exemplele practice, atunci când sunt complete, vor fi inserate în Ghidul OCDE 2017 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 de caz dificile, cât și cu privire la exemplele practice în etape regulate de dezvoltare a acestora. BIAC 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, BIAC 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 Liniile directoare 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 BIAC vor fi discutate în cadrul reuniunilor comune periodice dintre BIAC și Grupul de lucru.

Senzitivitatea indicatorilor de profit brut și net

A se vedea Capitolul II, Partea III, Secțiunea B din prezentul Ghid OCDE 2017 pentru îndrumări generale privind aplicarea metodei marjei nete.

Ipotezele privind acordurile de valoare de piață din exemplele următoare sunt destinate numai scopurilor ilustrative și nu ar trebui considerate ajustări prescriptive și acorduri de valoare de piață în cazuri reale din anumite industrii. În timp ce încearcă să demonstreze principiile secțiunilor din Ghidul OCDE 2017 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 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 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 marjei nete, se pune, în general, un accent mai mare pe comparabilitatea funcțională decât pe caracteristicile produselor. Cu toate acestea, metoda 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 diferențelor 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 prețurilor de transfer sau a comparabilelor, la eficacitatea distribuitorilor sau la ratele de rentabilitate în condiții de valoare 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 al aceluiași produs pe aceeași piață la același preț)**	1 000	1 000
Prețul de achiziție de la producător ținând cont de semnificația funcției de marketing 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 Ilustrației 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, informațiilor insuficient de detaliate privind „comparabilele" terților, atunci riscul de eroare atunci când se aplică metoda 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 „comparabilelor", 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 condiții de valoare 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 al aceluiași 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 metodei marjei brute ar putea fi de 60 (6% x 1.000) în loc de 10 (1% x 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 condiții de valoare 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 marjei nete este mai puțin sensibilă la diferențele de volum, amploare și complexitate ale funcțiilor și cheltuielilor de funcționare . Pe de altă parte, metoda 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 marja brută 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 condiții de valoare 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, presupunem că ambii producători au aceeași capacitate totală și că fabrică, dar 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 producție. (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
Marja de profit brut la costul bunurilor vândute	200 (25%)	150 (23%)
Costuri indirecte (în scop ilustrativ, presupunem că ambii producători au aceleași 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% x 800) în loc de 50 (5% x 1000) dacă se aplică metoda marjei nete. Acest lucru ilustrează faptul că indicatorii profitului net pot fi mai sensibili decât marjele de profit brute 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 „comparabila” se află într-o situație de supracapacitate.

Anexa II la Capitolul II

Exemplu care ilustrează aplicarea metodei împărțirii profitului net

A se vedea Capitolul II, Partea III, secțiunea C din prezentul Ghid OCDE 2017 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 prescriptive și acorduri de valoare de piață în cazuri reale sau în anumite industrii. În timp ce încearcă să demonstreze principiile secțiunilor din Ghidul OCDE 2017 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 prin 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 2.15 din Ghidul OCDE 2017. Cu toate acestea, deoarece componenta transferată de la A la B reflectă progresul tehnologic inovator de care s-a bucurat societatea A pe această piață, în acest exemplu se dovedește imposibil (după efectuarea analizelor funcționale și de comparabilitate adecvate) să se găsească metoda prețului comparabil necontrolat fiabilă pentru a estima prețul corect pe care A l-ar putea pretinde în condiții de valoare 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 imobilizărilor sale necorporale. Deoarece prețul de vânzare al societății B către C este cunoscut și acceptat ca preț în condiții de valoare de piață, valoarea profitului net acumulat de A și B împreună din exploatarea imobilizărilor necorporale respective poate fi determinată. A se vedea alineatele 2.114 și 2.127 din Ghidul OCDE 2017. În această etapă, proporția acestui profit net care poate fi atribuită în mod corespunzător fiecărei întreprinderi rămâne nedeterminată.

3. Profitul net poate fi împărțit pe baza unei analize a faptelor și circumstanțelor care pot indica modul în care remunerația suplimentară ar fi fost alocată în condiții de valoare de piață. A se vedea alineatul 2.127 din Ghidul OCDE 2017. 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 2.126 din Ghidul OCDE 2017. 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 cele ale societății B sunt 10, profitul net 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 funcționare	**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 net total

5. Se stabilește, pentru ambele jurisdicții fiscale, 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).[1] A se vedea alineatul 2.127 din Ghidul OCDE 2017. 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 net este de 6,5, obținut prin deducerea din profitul net combinat de 10 a profitului combinat de producție de 3,5.

1 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 marjei nete în sensul său cel mai strict, deoarece baza de costuri nu include cheltuielile de funcționare . 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 atribuibil imobilizărilor necorporale.

c) Alocarea profitului net

6. Alocarea inițială a profitului (1,5 pentru A și 2,0 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, acel profit net poate fi împărțit între A și B pe baza cotei lor din costurile totale de cercetare și dezvoltare, deoarece, în sensul acestui exemplu[2], 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 sunt de 10, rezultând cheltuieli de cercetare și dezvoltare combinate de 25. Profitul net 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 x 15/25= 3,9

Cota societății B: 6,5 x 10/25= 2,6.

d) Recalcularea profiturilor

7. Profitul net al societății A ar deveni astfel 1,5 + 3,9 = 5,4.

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 operaționale	**10**	**(25)**	**10**	**(20)**
Profit net		**5,4**		**1,6**

2 A se vedea însă punctul 6.27 din Ghidul OCDE 2017.

Notă

8. Exemplul este destinat să demonstreze într-o manieră simplă mecanismele de împărțire a profitului net și nu ar trebui interpretat ca oferind îndrumări generale cu privire la modul în care trebuie 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 respectiv. 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, poate 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 condiții de valoare 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 determinări ale profitului atunci când se aplică metoda împărțirii profitului

A se vedea Capitolul II, Partea III, secțiunea C din prezentul Ghid OCDE 2017 pentru îndrumări generale privind aplicarea metodei împărțirii profitului.

Ipotezele privind acordurile de valoare de piață din exemplele următoare sunt destinate numai scopurilor ilustrative și nu ar trebui considerate ajustări prescriptive și acorduri de valoare de piață în cazuri reale din anumite industrii. În timp ce încearcă să demonstreze principiile secțiunilor din Ghidul OCDE 2017 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 astfel de metodă este cea mai adecvată metodă care trebuie utilizată.

1. Alineatele de mai jos ilustrează efectul alegerii unei determinări a profitului pentru a determina profiturile combinate care urmează să fie împărțite atunci când se aplică metoda împărțirii profitului tranzacțional.

2. Să presupunem că A și B sunt două companii 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 net, că activitățile de producție ale societăților A și B sunt tranzacții simple, neunice, cărora trebuie să li se aloce un randament inițial de 10% din costul bunurilor vândute și că profitul net 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 funcționare	**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 net 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 producție)	**23**
Profitul net va fi împărțit proporțional cu cheltuielile cu imobilizările necorporale ale societăților A și B	**62**

Profit net alocat societății A:	62 * 30/70	**26,57**
Profit net 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 (net)**	**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 funcționare	**2**	**4**	**6**
Cheltuieli cu imobilizările necorporale	**30**	**40**	**70**
Profit de 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 net înainte de cheltuielile generale trebuie împărțit proporțional cu cheltuielile cu imobilizările necorporale ale societăților A și B	71

Profit net alocat societății A:	71 * 30/70	30,43
Profit net alocat societății B:	71 * 40/70	40,57
Profituri totale alocate societății A:	6 (randament inițial) + 30,43 (net) – 3 (cheltuieli indirecte)	33,43
Profituri totale alocate societății B:	17 (randament inițial) + 40,57 (net) – 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 net 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 nete se pot baza pe profiturile din exploatare înainte de această cheltuială. După determinarea împărțirii profiturilor nete, 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 net 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 net care urmează să fie împărțit

a) În cazul în care este determinat ca profit operațional după cheltuiala cu imobilizările necorporale:

La fel ca la alineatul (4), cazul a)

b) În cazul în care este determinat ca profit din exploatare după cheltuiala 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 funcționare	**2**	**4**	**6**
Profit din exploatare cheltuieli cu imobilizările	**35**	**120**	**155**

necorporale			
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 net înainte de cheltuielile cu imobilizările necorporale trebuie împărțit proporțional cu cheltuielile cu imobilizările necorporale ale societăților A și B		132
Profit net alocat societății A:	132 * 30/70	56,57
Profit net alocat societății B:	132 * 40/70	75,43
Profituri totale alocate societății A:	6 (randament inițial) + 56,57 (net) – 30 (cheltuieli cu imobilizările necorporale)	32,57
Profituri totale alocate societății B:	17 (randament inițial) + 75,43 (net) – 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 net se bazează pe o categorie de cheltuieli suportate în cursul perioadei, este indiferent dacă profitul net care urmează să fie împărțit este determinat înainte de cheltuielile menționate și cheltuielile sunt deduse de fiecare parte sau dacă profitul net 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.

Exemplu de ajustare a capitalului de lucru

A se vedea Capitolul III, secțiunea A.6 din prezentul Ghid OCDE 2017 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 valoare de piață în cazuri reale ale anumitor industrii. În timp ce încearcă să demonstreze principiile secțiunilor din liniile directoare 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 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 de lucru între o parte testată (TestCo) și o parte comparabilă (CompCo). A se vedea alineatele 3.47-3.54 din prezentul Ghid OCDE 2017 pentru îndrumări generale privind ajustările de comparabilitate. Ajustările capitalului de lucru pot fi justificate atunci când se aplică metoda marjei nete. În practică, acestea se găsesc, de obicei, atunci când se aplică metoda marjei nete, deși acestea pot 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 trebuie 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 plata facturilor, prețul bunurilor trebuie să fie egal cu prețul pentru plata imediată plus 60 de zile de dobândă aplicată acestui preț. Recunoscând creanțe importante, o societate permite clienților săi o perioadă relativ lungă de timp pentru a-și plăti facturile. 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 trebuie 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. Aceasta trebuie 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 trebuie 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 se 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. Procedarea la o ajustare a capitalului de lucru este o încercare de a ajusta diferențele de valoare monetară în timp între partea testată și potențialele comparabile, presupunând că diferența trebuie 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, stocurile 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 2.64 din Ghidul OCDE 2017). 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 circulant 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	An 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 circulant (la sfârșitul exercițiului)[1]					
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 circulant (la sfârșitul exercițiului)[1]					
Creanțe comerciale (R)	17 m $	18 m $	20 m $	22 m $	23 m $
Stocuri (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%

[1] **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 circulant 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, stocurile 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, ar putea fi utilizate mediile 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) trebuie să fie, în general, determinată (e) prin referire la rata (ratele) dobânzii aplicabile unei întreprinderi comerciale care operează pe aceeași piață cu partea testată. În majoritatea cazurilor, rata împrumutului comercial va fi adecvată. În cazurile în care soldul capitalului de lucru al părții testate este negativ (adică datorii > creanțe + stocuri), 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 considerabil 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.

Exemple de memorandumuri de înțelegere pentru autoritățile competente pentru a stabili regimuri de protecție bilaterale

Introducere

Prezenta anexă conține exemple de memorandumuri de înțelegere (MOU) pentru utilizarea de către autoritățile competente în negocierea regimurilor de protecție bilaterale pentru categoriile comune de cazuri de prețuri de transfer care implică funcții de distribuție cu risc scăzut, funcții de producție cu risc scăzut și funcții de cercetare și dezvoltare cu risc scăzut. Acesta își propune să ofere țărilor un instrument de adaptare și utilizare în abordarea, prin intermediul regimurilor de protecție, a unor categorii importante de cazuri de prețuri de transfer care necesită acum mult timp și efort atunci când sunt procesate de la caz la caz. Autoritățile competente sunt, desigur, libere să modifice, să adauge sau să elimine orice prevedere a modelului de acord atunci când încheie propriile acorduri bilaterale.

Motive pentru încheierea unui memorandum de înțelegere care stabilește un regim de protecție bilateral

Astfel cum este descris în Capitolul IV, Secțiunea E.4 din prezentul Ghid OCDE 2017, una dintre problemele potențiale care decurge din utilizarea unor regimuri de protecție unilaterale pentru prețurile de transfer este că acestea pot crește riscul dublei impuneri și al dublei neimpozitări. Acest lucru se poate întâmpla dacă țara care acordă regimul de protecție unilateral situează acest regim de protecție spre limita superioară a unui interval de profit acceptabil în condiții de valoare de piață, în timp ce partenerul de tratat de la celălalt capăt al tranzacției nu este de acord cu afirmația că nivelul de profit definit de regimul de protecție reflectă tranzacțiile în condiții de valoare de piață . Unii critici susțin că există o tendință ca intervalele de profit din regimul de protecție să crească în timp, exacerbând această problemă potențială. De asemenea, uneori se sugerează că regimurile de protecție unilaterale pot tinde să forțeze contribuabilii să raporteze niveluri ale veniturilor mai mari decât ar fi cele obținute în condiții de valoare de piață și să suporte dubla impozitare rezultată, ca preț care trebuie plătit pentru comoditate și simplificare administrativă. În cele din urmă, regimurile de protecție unilaterale pot, uneori, să ofere un venit excepțional contribuabililor

ale căror fapte specifice ar putea sugera că veniturile peste nivelul regimului de protecție ar fi mai consecvente cu tranzacțiile în condiții de valoare de piață. Aceste probleme legate de dubla impunere și de veniturile excepționale ar fi probabil destul de pronunțate în legătură cu regimurile de protecție direcționate către unele dintre cele mai comune tipuri de tranzacții de stabilire a prețurilor de transfer. Tranzacțiile, precum vânzarea de bunuri către o filială locală de distribuție în vederea revânzării, cu riscuri limitate pe piața locală, acordurile de producție pe bază de contract și acordurile de cercetare pe bază de contract, ar putea ridica în mod clar aceste probleme. Probabil din acest motiv, puține țări, dacă există, au dezvoltat regimuri de protecție funcționale pentru a trata aceste tipuri comune de probleme legate de prețurile de transfer.

Marjele de distribuție și marjele de producție pot fi uneori destul de omogene pe plan geografic și sectorial. Prin urmare, formularea îndrumărilor privind intervalele normale de soluționare pentru aceste tipuri de cazuri ar putea avea ca efect reducerea numărului de audituri ale prețurilor de transfer și reducerea dosarelor autorităților competente și a altor controverse legate de prețurile de transfer cu o marjă substanțială dacă s-ar putea conveni bilateral și publica intervale rezonabile de rezultate.

Aceste tipuri de cazuri ar putea fi abordate prin memorandumuri de înțelegere bilaterale adoptate și publicate de autoritățile competente. Unele țări au adoptat astfel de acorduri pe bază bilaterală. Opinia generală a acestor țări este că dispozițiile tratatului bazate pe Articolul 25 alineatul 3 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE oferă suficientă autoritate pentru a sprijini un acord bilateral al autorității competente cu privire la o normă privind regimurile de protecție care s-ar aplica numeroșilor contribuabili în situații similare. Articolul 25 alineatul 3 prevede: „Autoritățile competente ale Statelor Contractante vor face demersuri pentru a soluționa pe cale amiabilă orice dificultate sau dubii ce apar în legătură cu interpretarea sau aplicarea Convenției. Acestea mai pot avea consultări și în legătură cu eliminarea dublei impuneri în cazurile ce nu sunt prevăzute de Convenție.” Un acord al autorității competente privind un regim de protecție bilateral pentru prețurile de transfer trebuie să fie caracterizat în mod corespunzător ca un „acord reciproc” care „soluționează orice dificultate sau dubii ce apar în legătură cu interpretarea sau aplicarea” Articolului 9 din Convenție.

Deși nimic nu ar împiedica autoritățile competente ale țărilor să adopte dispoziții privind regimul de protecție în temeiul Articolului 25 alineatul 3 pe o bază multilaterală, dacă condițiile și circumstanțele permit acest lucru, tipurile specifice de tranzacții descrise mai sus sunt de așa natură încât țările vor adopta adesea o abordare bilaterală.

În cazul în care ar exista astfel de memorandumuri de înțelegere, contribuabilii eligibili ar putea să-și gestioneze rezultatele financiare pentru a se încadra în intervalul regimului de protecție convenit, asigurându-se că aceste rezultate vor fi acceptate în ambele țări care sunt de acord cu memorandumul de înțelegere în cauză. Un precedent citat în mod obișnuit pentru acest tip de abordare este acordul dintre Statele Unite și Mexic privind intervalele de profit în

regimurile de protecție pentru operațiunile *maquiladora* (fabrici de producție).

O abordare bilaterală a dezvoltării regimurilor de protecție ar avea o serie de avantaje față de regimurile de protecție unilaterale pentru prețurile de transfer:

- O abordare bilaterală executată prin intermediul memorandumurilor de înțelegere ale autorității competente ar putea crește probabilitatea ca dispozițiile regimurilor de protecție să nu aibă ca rezultat dubla impunere sau dubla neimpozitare.
- Regimurile de protecție bilaterale ar putea fi adaptate la economia unei anumite piețe și circumstanțe și, prin urmare, ar putea fi compatibile cu Principiul valorii de piață .
- Regimurile de protecție bilaterale ar putea fi încheiate pe o bază selectivă cu țările care au rate de impozitare similare, reducând astfel posibilitatea ca dispoziția privind regimul de protecție în sine să creeze oportunități de manipulare a prețurilor de transfer și oferind un mijloc de limitare a aplicării regimului de protecție la situațiile în care riscul de stabilire a prețurilor de transfer este destul de scăzut.
- Dacă țările relevante doresc, regimurile de protecție bilaterale ar putea fi inițial limitate la contribuabili mici și/sau tranzacții mici pentru a limita expunerile la veniturile fiscale guvernamentale care altfel ar putea fi create de regimul de protecție.
- Regimurile de protecție adoptate prin intermediul unui memorandum de înțelegere al unei autorități competente ar putea fi revizuite și modificate periodic prin acordul autorității competente, asigurându-se astfel că dispozițiile rămân actualizate și reflectă evoluțiile din economie în sens mai larg.
- Pentru țările în curs de dezvoltare cu resurse foarte limitate, memorandumurile de înțelegere bilaterale încheiate cu mai multe țări partenere ar putea oferi un mijloc de protejare a bazei fiscale locale în modelele comune de stabilire a prețurilor de transfer, fără un efort excesiv de aplicare.

Următoarele elemente pot fi relevante în negocierea și încheierea unui memorandum de înțelegere.

1) Descrierea și criteriile care trebuie îndeplinite de întreprinderile eligibile. Acestea ar putea include:

   a) O descriere a funcțiilor care trebuie îndeplinite (sau care trebuie interzise) ca o condiție pentru aplicarea regimului de protecție;

   b) Riscurile care trebuie asumate de întreprinderile participante ca o condiție pentru aplicarea regimului de protecție;

c) Combinația de active permise pentru a fi utilizate de întreprinderile participante ca o condiție de aplicare a regimului de protecție;

d) O descriere a claselor de entități excluse din dispoziția privind regimul de protecție (în funcție de dimensiune, industrie etc.).

2) Descrierea tranzacțiilor eligibile acoperite de memorandumul de înțelegere;

3) Determinarea intervalului de valoare de piață a remunerației părții testate;

4) Anii în care se aplică memorandumul de înțelegere;

5) Declarația că memorandumul de înțelegere este obligatoriu pentru ambele administrații fiscale implicate;

6) Proceduri de raportare și monitorizare pentru memorandumul de înțelegere;

7) Documentația și informațiile care trebuie păstrate de întreprinderile participante:

8) Un mecanism de soluționare a litigiilor;

Mai jos sunt prezentate exemple de memorandumuri de înțelegere pentru trei tipuri de tranzacții: (i) prestarea de servicii de producție cu risc scăzut; (ii) prestarea de servicii de distribuție cu risc scăzut și (iii) prestarea de servicii de cercetare și dezvoltare pe bază de contract cu risc scăzut.

Exemplu de memorandum de înțelegere privind serviciile de producție cu risc scăzut

Preambul

1. Autoritățile competente din [statul A] și [statul B] au ajuns la o înțelegere cu privire la remunerația în condiții de valoare de piață aplicabilă serviciilor de producție cu risc scăzut prestate de o întreprindere eligibilă rezidentă în [statul A] în numele unei întreprinderi asociate rezidente în [statul B] și de o întreprindere eligibilă rezidentă în [statul B] în numele unei întreprinderi asociate rezidente în [statul A] în circumstanțele descrise aici. Scopul acestui memorandum de înțelegere este de a oferi securitate juridică întreprinderilor eligibile prin stabilirea unor proceduri specifice de respectare a normelor privind prețurile de transfer în [statul A] și [statul B] și de eliminare a dublei impuneri.

2. Prezentul memorandum de înțelegere este încheiat sub autoritatea Articolului [25] din [Convenția fiscală] („Convenția") între [Statul A] și [Statul B]. Acesta pune în aplicare principiile Articolului [9] din Convenție în circumstanțele descrise în prezentul document. Se aplică exercițiilor fiscale ale întreprinderilor eligibile care se încheie în anii calendaristici [20_] până la [20_]. Acest termen va fi prelungit cu încă cinci ani, cu excepția cazului în care unul dintre state înștiințează pe celălalt, în scris, cu privire la intenția sa de a rezilia acest memorandum de înțelegere la sau înainte de 31 decembrie [20_]. Expirarea prezentului memorandum de înțelegere va avea efect pentru exercițiile fiscale ale întreprinderilor eligibile care se încheie după ultima zi a anului calendaristic în care se încheie aplicarea prezentului memorandum de înțelegere.

3. În sensul prezentului memorandum de înțelegere, o „întreprindere" înseamnă compania așa cum a fost definită la articolul [3] alineatul [1] din Convenție.

Compania eligibilă

4. În sensul prezentului memorandum de înțelegere, o întreprindere eligibilă trebuie să aibă fiecare dintre caracteristicile descrise în acest alineat.

(a) Compania eligibilă este rezidentă a unui stat contractant în sensul Convenției și desfășoară operațiuni comerciale predominant în acest stat.

(b) Activitatea principală de afaceri a întreprinderii eligibile este fie prestarea de servicii de fabricație în statul său de reședință în numele unei întreprinderi asociate (în sensul articolului [9] din Convenție) cu sediul în celălalt stat contractant, fie, alternativ, producția de produse fabricate pentru vânzarea către o astfel de întreprindere asociată.

(c) Compania eligibilă trebuie să fi încheiat un acord scris cu compania asociată, înainte de începerea exercițiului fiscal relevant al întreprinderii eligibile, în temeiul căruia compania asociată își asumă principalele riscuri comerciale asociate activităților de producție ale întreprinderii eligibile și este de acord să despăgubească compania eligibilă pentru activitățile sale de producție la niveluri conforme cu prezentul memorandum de înțelegere.

(d) Cheltuielile anuale de cercetare, dezvoltare și inginerie a produselor întreprinderii eligibile vor fi, în total, mai mici de [---] procente din veniturile nete din vânzări.

(e) Compania eligibilă nu se va angaja în funcții de publicitate, marketing și distribuție, funcții de creditare și colectare sau funcții de administrare a garanției în ceea ce privește produsele pe care le fabrică.

(f) compania eligibilă nu va păstra titlul de proprietate asupra produselor finite după ce acestea părăsesc fabrica, nu va suporta nicio cheltuială de transport sau de transport cu privire la astfel de produse finite și nu va suporta niciun risc de pierdere în ceea ce privește deteriorarea sau pierderea produselor finite în tranzit.

(g) Compania eligibilă nu se va angaja în funcții de conducere, juridice, contabile sau de gestionare a personalului, altele decât cele direct legate de desfășurarea activităților sale de producție.

(h) Cel puțin [---] la sută din activele întreprinderii eligibile vor consta în instalații și echipamente de producție, stocurile de materii prime și lucrările în curs de execuție, acest procent fiind calculat în baza mediei activelor deținute în ultima zi a fiecăreia dintre cele patru perioade trimestriale din exercițiul fiscal relevant al întreprinderii eligibile.

(i) Stocul de produse finite al întreprinderii eligibile nu trebuie să depășească [---] procente din vânzările nete anuale ale întreprinderii eligibile, calculate pe o bază medie a activelor în modul descris la punctul (h) de mai sus.

5. O întreprindere eligibilă nu poate:

(a) Să își desfășoare activitatea principală în oricare dintre următoarele industrii: [---].

(b) Să aibă vânzări nete anuale mai mari de [---].

(c) Să aibă active totale care depășesc [---].

(d) Să obțină mai mult de [---] procente din veniturile sale nete din alte tranzacții decât tranzacțiile eligibile.

(e) Să fi fost supusă unui audit al prețurilor de transfer fie în [statul A], fie în [statul B] în ultimii [---] ani, ceea ce a dus la ajustări care depășesc [---].

Tranzacții eligibile

6. În sensul prezentului memorandum de înțelegere, o tranzacție eligibilă este (i) prestarea de servicii de fabricație de către compania eligibilă în numele unei întreprinderi asociate rezidente în celălalt stat contractant și/sau (ii) vânzarea de produse fabricate produse de compania eligibilă către o întreprindere asociată rezidentă în celălalt stat contractant, în fiecare caz fără interpunerea altor tranzacții sau părți.

Determinarea venitului impozabil al întreprinderii eligibile

7. În cazul în care o întreprindere eligibilă alege să aplice prevederile prezentului memorandum de înțelegere:

(a) În cazul în care compania eligibilă deține titlul de proprietate asupra materiilor prime și a stocului de lucrări în curs de execuție aferente tranzacțiilor eligibile, venitul net înainte de impozitare al întreprinderii eligibile în ceea ce privește tranzacțiile sale eligibile pentru exercițiul fiscal va fi în intervalul [egal cu] [__până la___] procente din costurile totale ale întreprinderii eligibile, excluzând din

baza de calcul a procentului de profit numai cheltuielile nete cu dobânzile, profitul sau pierderea din diferențele de curs valutar și orice costuri nerecurente.

(b) În cazul în care compania asociată deține titlul de proprietate asupra materiilor prime și a stocurilor de lucrări în curs de execuție legate de tranzacțiile eligibile, venitul net înainte de impozitare al întreprinderii eligibile în ceea ce privește tranzacțiile eligibile pentru exercițiul fiscal va fi în intervalul de [egal cu] [__până la___] procente din costurile totale ale întreprinderii eligibile, excluzând din baza de calcul procentul profitului numai cheltuielile nete cu dobânzile, profitul sau pierderea din diferențele de curs valutar și orice costuri nerecurente.

(c) Termenii contabili utilizați în prezentul memorandum de înțelegere vor fi definiți în conformitate cu principiile contabile financiare general acceptate în țara de reședință a întreprinderii eligibile.

8. Fiecare dintre [statul A] și [statul B] sunt de acord că remunerația pentru tranzacțiile eligibile calculate în conformitate cu prezentul memorandum de înțelegere este considerată a constitui un nivel de remunerație în condiții de valoare de piață în scopul aplicării regulilor de stabilire a prețurilor de transfer ale unui astfel de stat și a dispozițiilor Articolului [9] din Convenție.

Sediul permanent

9. Autoritățile competente din [statul A] și [statul B] sunt de acord că acea întreprindere asociată care este parte la o tranzacție eligibilă nu este considerată ca având un sediu permanent în țara de reședință a întreprinderii eligibile în virtutea prestării de servicii de producție cu risc scăzut în numele acesteia de către compania eligibilă sau în virtutea faptului că o astfel de întreprindere asociată preia titlul de proprietate asupra produselor fabricate de compania eligibilă în țara de reședință a întreprinderii eligibile.

Alegerea regimului și obligații de raportare

10. O întreprindere eligibilă și compania asociată relevantă pot opta pentru aplicarea sistematică a dispozițiilor prezentului memorandum de înțelegere în [statul A] și [statul B] prin depunerea unei înștiințări la [---] din [statul A] și [---] din [statul B] cel târziu la [---] care să acopere tranzacțiile eligibile.

11. Înștiințarea în cauză va include:

- O declarație care să afirme intenția contribuabilului de a aplica și de a respecta prezentul memorandum de înțelegere [pentru anul curent] [pentru o perioadă de (---) ani începând cu anul curent];

- O declarație care să afirme că veniturile și cheltuielile din tranzacțiile eligibile vor fi raportate pe aceeași bază în [statul A] și [statul B] în conformitate cu prezentul acord;

- O descriere narativă a tranzacțiilor eligibile;

- Identificarea fiecăreia dintre întreprinderile asociate care sunt părți la tranzacțiile eligibile;

- Situațiile financiare auditate ale întreprinderii eligibile pentru exercițiul relevant și suficiente informații financiare și contabile suplimentare pentru a demonstra statutul întreprinderii eligibile de întreprindere eligibilă;

- Un calcul detaliat al veniturilor întreprinderii eligibile din tranzacțiile eligibile, aplicând principiile prezentului memorandum de înțelegere;

- O declarație conform căreia compania eligibilă va răspunde în termen de 60 de zile la orice solicitare a autorității fiscale din țara sa de reședință pentru informații considerate necesare de către respectiva autoritate fiscală pentru a verifica eligibilitatea întreprinderii pentru tratament în temeiul prezentului memorandum de înțelegere;

12. Satisfacerea cerințelor de alegere și raportare ale acestui memorandum de înțelegere și raportarea veniturilor calculate în conformitate cu termenii săi într-o declarație fiscală depusă în timp util pentru exercițiul respectiv vor scuti compania eligibilă și compania asociată relevantă de obligația de a respecta cerințele aplicabile în alt mod ale documentației prețurilor de transfer din [statul A] și [statul B] cu privire la tranzacțiile eligibile.

13. O întreprindere eligibilă și compania sa asociată relevantă care nu aleg tratamentul tranzacțiilor lor eligibile în temeiul prezentului memorandum de înțelegere vor face obiectul aplicării regulilor privind prețurile de transfer și documentația din [statul A] și [statul B] ca și cum prezentul memorandum de înțelegere nu ar fi în vigoare.

14. Toate litigiile cu privire la aplicarea prezentului memorandum de înțelegere vor fi înaintate autorităților competente din [statul A] și [statul B] pentru soluționare pe cale amiabilă.

15. Autoritățile competente din [statul A] și [statul B] pot face schimb de informații atunci când este necesar pentru a pune în aplicare prezentul acord în conformitate cu dispozițiile articolului [26] din Convenție.

Încetarea acordului

16. Fie [Statul A], fie [Statul B] pot rezilia prezentul memorandum de înțelegere în orice moment, printr-o înștiințare scrisă adresată autorității competente a celuilalt stat contractant și prin publicarea unei astfel de înștiințări. O astfel de reziliere va produce efecte pentru exercițiile fiscale ale întreprinderilor eligibile care încep după ultima zi a anului calendaristic în care are loc livrarea și publicarea unei astfel de înștiințări de reziliere.

Model de memorandum de înțelegere privind serviciile de distribuție cu risc limitat

Preambul

17. Autoritățile competente din [statul A] și [statul B] au ajuns la o înțelegere cu privire la remunerația în condiții de valoare de piață aplicabilă serviciilor de distribuție cu risc limitat prestate de o întreprindere eligibilă rezidentă în [statul A] în numele unei întreprinderi asociate rezidente în [statul B] și de o întreprindere eligibilă rezidentă în [statul B] în numele unei întreprinderi asociate rezidente în [statul A] în circumstanțele descrise aici. Scopul acestui memorandum de înțelegere este de a oferi securitate juridică întreprinderilor eligibile prin stabilirea unor proceduri specifice de respectare a normelor privind prețurile de transfer în [statul A] și [statul B] și de eliminare a dublei impuneri.

18. Prezentul memorandum de înțelegere este încheiat sub autoritatea Articolului [25] din [Convenția fiscală] („Convenția") între [Statul A] și [Statul B]. Acesta pune în aplicare principiile articolului [9] din Convenție în circumstanțele descrise în prezentul document. Se aplică exercițiilor fiscale ale întreprinderilor eligibile care se încheie în anii calendaristici [20_] până la [20_]. Acest termen va fi prelungit cu încă cinci ani, cu excepția cazului în care unul dintre state înștiințează pe celălalt, în scris, cu privire la intenția sa de a rezilia acest memorandum de înțelegere la sau înainte de 31 decembrie [20_]. Expirarea prezentului memorandum de înțelegere va avea efect pentru exercițiile fiscale ale întreprinderilor eligibile care se încheie după ultima zi a anului calendaristic în care se încheie aplicarea prezentului memorandum de înțelegere.

19. În sensul prezentului memorandum de înțelegere, o „întreprindere" înseamnă compania definită la articolul [3] alineatul [1] din Convenție.

Compania eligibilă

20. În sensul prezentului memorandum de înțelegere, o întreprindere eligibilă trebuie să aibă fiecare dintre caracteristicile descrise în acest alineat.

(a) Compania eligibilă este rezidentă a unui stat contractant în sensul Convenției și desfășoară operațiuni comerciale predominant în acest stat.

(b) Activitatea principală a întreprinderii eligibile va fi fie prestarea de servicii de marketing și distribuție în statul său de reședință în numele unei întreprinderi asociate (în sensul Articolului [9] din Convenție) rezidente în celălalt stat contractant, fie, alternativ, achiziționarea de către compania eligibilă de produse de la o întreprindere asociată rezidentă în celălalt stat contractant pentru revânzarea către clienți neafiliați din țara sa de reședință.

(c) Compania eligibilă trebuie să fi încheiat un acord scris cu compania asociată, înainte de începerea exercițiului fiscal relevant al întreprinderii eligibile, în temeiul căruia compania asociată își asumă principalele riscuri comerciale asociate activităților de marketing și distribuție ale întreprinderii eligibile și este de acord să se asigure că compania eligibilă este remunerată pentru activitățile sale de marketing și distribuție la niveluri conforme cu prezentul memorandum de înțelegere.

(d) Cheltuielile anuale de cercetare, dezvoltare și inginerie a produselor întreprinderii eligibile vor fi, în total, mai mici de [---] procente din veniturile nete din vânzări.

(e) Compania eligibilă nu se va angaja în funcții de fabricație sau asamblare în ceea ce privește produsele pe care le comercializează și distribuie.

(f) Cheltuielile totale de marketing și publicitate ale întreprinderii eligibile nu trebuie să depășească [---] procente din vânzările sale nete.

(g) Compania eligibilă nu se va angaja în funcții de conducere, juridice, contabile sau de gestionare a personalului, altele decât cele direct legate de desfășurarea activităților sale de marketing și distribuție.

(h) Stocul de produse finite al întreprinderii eligibile nu trebuie să depășească [---] procente din vânzările nete anuale ale întreprinderii eligibile, calculat pe baza mediei stocului deținut în ultima zi a fiecăreia dintre cele patru perioade trimestriale din exercițiul fiscal relevant al întreprinderii eligibile.

21. O întreprindere eligibilă nu poate:

(a) Să își desfășoare activitatea principală în oricare dintre următoarele industrii: [---].

(b) Să aibă vânzări nete anuale mai mari de [---].

(c) Să aibă active totale care depășesc [---].

(d) Să obțină mai mult de [---] procente din veniturile sale nete din alte tranzacții decât tranzacțiile eligibile.

(e) Să fi fost supusă unui audit al prețurilor de transfer fie în [statul A], fie în [statul B] în ultimii [---] ani, ceea ce a dus la ajustări care depășesc [---].

Tranzacții eligibile

22. În sensul prezentului memorandum de înțelegere, o tranzacție eligibilă va fi (i) prestarea de servicii de marketing și distribuție de către compania eligibilă în numele unei întreprinderi asociate rezidente în celălalt stat contractant și/sau (ii) vânzarea de produse către clienți neafiliați achiziționați de compania eligibilă de la o întreprindere asociată rezidentă în celălalt stat contractant, în fiecare caz fără interpunerea altor tranzacții sau părți.

Determinarea venitului impozabil al întreprinderii eligibile

23. În cazul în care o întreprindere eligibilă alege să aplice prevederile prezentului memorandum de înțelegere:

(a) Venitul net înainte de impozitare al întreprinderii eligibile în ceea ce privește tranzacțiile sale eligibile pentru exercițiul fiscal se va situa în intervalul [egal cu] [până la_] procente din vânzările nete totale ale întreprinderii eligibile.

(b) Termenii contabili utilizați în prezentul memorandum de înțelegere vor fi definiți în conformitate cu principiile contabile financiare general acceptate în țara de reședință a întreprinderii eligibile.

24. Fiecare dintre [statul A] și [statul B] sunt de acord că remunerația pentru tranzacțiile eligibile calculate în conformitate cu prezentul memorandum de înțelegere va fi considerată a constitui un nivel de remunerație în condiții de valoare de piață în scopul aplicării regulilor de stabilire a prețurilor de transfer ale unui astfel de stat și a dispozițiilor articolului [9] din Convenție.

Sediul permanent

25. Autoritățile competente din [statul A] și [statul B] sunt de acord că compania asociată care este parte la o tranzacție eligibilă nu va fi considerată ca având un sediu permanent în țara de reședință a întreprinderii eligibile în virtutea prestării de servicii de marketing și distribuție cu risc scăzut în numele acesteia de către compania eligibilă sau în virtutea achiziționării de către compania eligibilă de produse de la o astfel de întreprindere asociată în tranzacții eligibile pentru revânzare către clienți neafiliați.

Alegerea regimului și obligații de raportare

26. O întreprindere eligibilă și compania asociată relevantă pot opta pentru aplicarea sistematică a dispozițiilor prezentului memorandum de înțelegere în [statul A] și [statul B] prin depunerea unei înștiințări la [---] din [statul A] și [---] din [statul B] cel târziu la [---] care să acopere tranzacțiile eligibile.

27. Înștiințarea în cauză va include:

- O declarație care să afirme intenția contribuabilului de a aplica și de a respecta prezentul memorandum de înțelegere [pentru anul curent] [pentru o perioadă de (---) ani începând cu anul curent];

- O declarație care să afirme că veniturile și cheltuielile din tranzacțiile eligibile vor fi raportate pe aceeași bază în [statul A] și [statul B] în conformitate cu prezentul acord;

- O descriere narativă a tranzacțiilor eligibile;

- Identificarea fiecăreia dintre întreprinderile asociate care sunt părți la tranzacțiile eligibile;

- Situațiile financiare auditate ale întreprinderii eligibile pentru exercițiul relevant și suficiente informații financiare și contabile suplimentare pentru a demonstra statutul întreprinderii eligibile de întreprindere eligibilă;

- Un calcul detaliat al veniturilor întreprinderii eligibile din tranzacțiile eligibile, aplicând principiile prezentului memorandum de înțelegere;

- O declarație conform căreia compania eligibilă va răspunde în termen de 60 de zile la orice solicitare a autorității fiscale din țara sa de reședință pentru informații considerate necesare de către respectiva autoritate fiscală pentru a verifica eligibilitatea întreprinderii pentru tratament în temeiul prezentului memorandum de înțelegere;

28. Satisfacerea cerințelor de alegere și raportare ale acestui memorandum de înțelegere și raportarea veniturilor calculate în conformitate cu termenii săi într-o declarație fiscală depusă în timp util pentru exercițiul respectiv vor scuti compania eligibilă și compania asociată relevantă de obligația de a respecta cerințele aplicabile în alt mod ale documentației prețurilor de transfer din [statul A] și [statul B] cu privire la tranzacțiile eligibile.

29. O întreprindere eligibilă și compania sa asociată relevantă care nu aleg tratamentul tranzacțiilor lor eligibile în temeiul prezentului memorandum de înțelegere vor face obiectul aplicării regulilor privind prețurile de transfer și documentația din [statul A] și [statul B] ca și cum prezentul memorandum de înțelegere nu ar fi în vigoare.

30. Toate litigiile cu privire la aplicarea prezentului memorandum de înțelegere vor fi înaintate autorităților competente din [statul A] și [statul B] pentru soluționare pe cale amiabilă.

31. Autoritățile competente din [statul A] și [statul B] pot face schimb de informații atunci când este necesar pentru a pune în aplicare prezentul acord în conformitate cu dispozițiile articolului [26] din Convenție.

Încetarea acordului

32. Fie [Statul A], fie [Statul B] pot rezilia prezentul memorandum de înțelegere în orice moment, printr-o înștiințare scrisă adresată autorității competente a celuilalt stat contractant și prin publicarea unei astfel de înștiințări. O astfel de reziliere va produce efecte pentru exercițiile fiscale ale întreprinderilor eligibile care încep după ultima zi a anului calendaristic în care are loc livrarea și publicarea unei astfel de înștiințări de reziliere.

Model de memorandum de înțelegere privind serviciile de cercetare și dezvoltare cu risc scăzut

Preambul

33. Autoritățile competente din [statul A] și [statul B] au ajuns la o înțelegere cu privire la remunerația în condiții de valoare de piață aplicabilă serviciilor de cercetare și dezvoltare cu risc scăzut prestate de o întreprindere eligibilă rezidentă în [statul A] în numele unei întreprinderi asociate rezidente în [statul B] și de o întreprindere eligibilă rezidentă în [statul B] în numele unei întreprinderi asociate rezidente în [statul A] în circumstanțele descrise aici. Scopul acestui memorandum de înțelegere este de a oferi siguranță juridică întreprinderilor eligibile prin stabilirea unor proceduri specifice de respectare a normelor privind prețurile de transfer în [statul A] și [statul B] și de eliminare a dublei impuneri.

34. Prezentul memorandum de înțelegere este încheiat sub autoritatea Articolului [25] din [Convenția fiscală] („Convenția") între [Statul A] și [Statul B]. Acesta pune în aplicare principiile articolului [9] din Convenție în circumstanțele descrise în prezentul document. Se aplică exercițiilor fiscale ale întreprinderilor eligibile care se încheie în anii calendaristici [20_] până la [20_]. Acest termen va fi prelungit cu încă cinci ani, cu excepția cazului în care unul dintre state notifică celuilalt, în scris, intenția sa de a rezilia acest memorandum de înțelegere la sau înainte de 31 decembrie [20_]. Expirarea prezentului memorandum de înțelegere va avea efect pentru exercițiile fiscale ale întreprinderilor eligibile care se încheie după ultima zi a anului calendaristic în care se încheie aplicarea prezentului memorandum de înțelegere.

35. În sensul prezentului memorandum de înțelegere, o „întreprindere" înseamnă compania definită la articolul [3] alineatul [1] din Convenție.

Compania eligibilă

36. În sensul prezentului memorandum de înțelegere, o întreprindere eligibilă trebuie să aibă fiecare dintre caracteristicile descrise în acest alineat.

(a) Compania eligibilă este rezidentă a unui stat contractant în sensul

Convenției și desfășoară operațiuni comerciale predominant în acest stat.

(b) Activitatea principală a întreprinderii eligibile va fi prestarea de servicii de cercetare și dezvoltare în statul său de reședință în numele unei întreprinderi asociate (în sensul Articolului [9] din Convenție) rezidente în celălalt stat contractant.

(c) Compania eligibilă trebuie să fi încheiat un acord scris cu compania asociată, înainte de începerea exercițiului fiscal relevant al întreprinderii eligibile, în temeiul căruia: (i) compania asociată își asumă principalele riscuri comerciale asociate serviciilor de cercetare și dezvoltare ale întreprinderii eligibile, inclusiv riscul ca cercetarea și dezvoltarea să nu aibă succes; (ii) compania eligibilă este de acord că toate cotele în imobilizări necorporale dezvoltate prin serviciile sale de cercetare și dezvoltare aparțin întreprinderii asociate și (iii) compania asociată este de acord să despăgubească compania eligibilă pentru serviciile sale de cercetare și dezvoltare la niveluri conforme cu prezentul memorandum de înțelegere.

(d) Compania eligibilă nu se va angaja în funcții de fabricare și asamblare a produselor, funcții de publicitate, marketing și distribuție, funcții de creditare și colectare sau funcții de administrare a garanției.

(e) Compania eligibilă nu va utiliza brevete, know-how, secrete comerciale sau alte active necorporale în prestarea serviciilor sale de cercetare și dezvoltare, altele decât cele puse la dispoziția sa de către compania asociată.

(f) Compania eligibilă nu se va angaja în funcții de conducere, juridice, contabile sau de gestionare a personalului, altele decât cele direct legate de îndeplinirea serviciilor sale de cercetare și dezvoltare.

(g) Programul de cercetare și dezvoltare derulat de compania eligibilă va fi conceput, dirijat și controlat de compania asociată.

37. O întreprindere eligibilă nu poate:

(a) Să își desfășoare activitatea principală în oricare dintre următoarele industrii: [---].

(b) Să aibă cheltuieli anuale de salarizare și alte cheltuieli de funcționare care depășesc [---].

(c) Să aibă active totale care depășesc [---].

(d) Să obțină mai mult de [---] procente din veniturile sale nete din alte tranzacții decât tranzacțiile eligibile.

(e) Să fi fost supusă unui audit al prețurilor de transfer fie în [statul A], fie în [statul B] în ultimii [---] ani, ceea ce a dus la ajustări care depășesc [---].

Tranzacții eligibile

38. În sensul prezentului memorandum de înțelegere, o tranzacție eligibilă va fi prestarea de servicii de cercetare și dezvoltare de către compania eligibilă în numele unei întreprinderi asociate rezidente în celălalt stat contractant fără intervenția altor tranzacții sau părți.

Determinarea venitului impozabil al întreprinderii eligibile

39. În cazul în care o întreprindere eligibilă alege să aplice prevederile prezentului memorandum de înțelegere:

(a) Venitul net înainte de impozitare al întreprinderii eligibile în ceea ce privește tranzacțiile sale eligibile pentru exercițiul fiscal trebuie să fie în intervalul de [egal cu] [__până la___] procente din costurile totale ale întreprinderii eligibile suportate pentru prestarea serviciilor de cercetare și dezvoltare, excluzând din baza de calcul procentul profitului numai cheltuielile nete cu dobânzile, profitul sau pierderea din diferențele de curs valutar și orice costuri nerecurente.

(b) Termenii contabili utilizați în prezentul memorandum de înțelegere vor fi definiți în conformitate cu principiile contabile financiare general acceptate în țara de reședință a întreprinderii eligibile.

40. Fiecare dintre [statul A] și [statul B] sunt de acord că remunerația pentru tranzacțiile eligibile calculate în conformitate cu prezentul memorandum de înțelegere va fi considerată a constitui un nivel de remunerație în condiții de valoare de piață în scopul aplicării regulilor de stabilire a prețurilor de transfer ale unui astfel de stat și a dispozițiilor

Articolului [9] din Convenție.

Sediul permanent

41. Autoritățile competente din [statul A] și [statul B] sunt de acord că compania asociată care este parte la o tranzacție eligibilă nu va fi considerată ca având un sediu permanent în țara de reședință a întreprinderii eligibile în virtutea prestării de servicii de cercetare și dezvoltare cu risc scăzut în numele acesteia de către compania eligibilă.

Alegerea regimului și obligații de raportare

42. O întreprindere eligibilă și compania asociată relevantă pot opta pentru aplicarea sistematică a dispozițiilor prezentului memorandum de înțelegere în [statul A] și [statul B] prin depunerea unei înștiințări la [---] din [statul A] și [---] din [statul B] cel târziu la [---] care să acopere tranzacțiile eligibile.

43. Înștiințarea în cauză va include: o declarație care să afirme intenția contribuabilului de a aplica și de a respecta prezentul memorandum de înțelegere [pentru anul curent] [pentru o perioadă de (---) ani începând cu anul curent];

- O declarație care să afirme că veniturile și cheltuielile din tranzacțiile eligibile vor fi raportate pe aceeași bază în [statul A] și [statul B] în conformitate cu prezentul acord;

- O descriere narativă a tranzacțiilor eligibile;

- Identificarea fiecăreia dintre întreprinderile asociate care sunt părți la tranzacțiile eligibile;

- Situațiile financiare auditate ale întreprinderii eligibile pentru exercițiul relevant și suficiente informații financiare și contabile suplimentare pentru a demonstra statutul întreprinderii eligibile de întreprindere eligibilă;

- Un calcul detaliat al veniturilor întreprinderii eligibile din tranzacțiile eligibile, aplicând principiile prezentului memorandum de înțelegere;

- O declarație conform căreia compania eligibilă va răspunde în termen de 60 de zile la orice solicitare a autorității fiscale din țara sa de reședință pentru informații considerate necesare de către respectiva

autoritate fiscală pentru a verifica eligibilitatea întreprinderii pentru tratament în temeiul prezentului memorandum de înțelegere;

44. Satisfacerea cerințelor de alegere și raportare ale acestui memorandum de înțelegere și raportarea veniturilor calculate în conformitate cu termenii săi într-o declarație fiscală depusă în timp util pentru exercițiul respectiv vor scuti compania eligibilă și compania asociată relevantă de obligația de a respecta cerințele aplicabile în alt mod ale documentației prețurilor de transfer din [statul A] și [statul B] cu privire la tranzacțiile eligibile.

45. O întreprindere eligibilă și compania sa asociată relevantă care nu aleg tratamentul tranzacțiilor lor eligibile în temeiul prezentului memorandum de înțelegere vor face obiectul aplicării regulilor privind prețurile de transfer și documentația din [statul A] și [statul B] ca și cum prezentul memorandum de înțelegere nu ar fi în vigoare.

46. Toate litigiile cu privire la aplicarea prezentului memorandum de înțelegere vor fi înaintate autorităților competente din [statul A] și [statul B] pentru soluționare pe cale amiabilă.

47. Autoritățile competente din [statul A] și [statul B] pot face schimb de informații atunci când este necesar pentru a pune în aplicare prezentul acord în conformitate cu dispozițiile Articolului [26] din Convenție.

Încetarea acordului

48. Fie [Statul A], fie [Statul B] pot rezilia prezentul memorandum de înțelegere în orice moment, printr-o înștiințare scrisă adresată autorității competente a celuilalt stat contractant și prin publicarea unei astfel de înștiințări. O astfel de reziliere va produce efecte pentru exercițiile fiscale ale întreprinderilor eligibile care încep după ultima zi a anului calendaristic în care are loc livrarea și publicarea unei astfel de înștiințări de reziliere.

Linii directoare pentru realizarea acordurilor de stabilire a prețurilor în avans în conformitate cu procedura amiabilă („MAP APA”)

A. Context

A1 Introducere

1. Acordurile de stabilire a prețurilor în avans („APA”) fac obiectul unei discuții ample în *Liniile directoare privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale* din Capitolul IV, secțiunea F. Implementarea acordurilor între autoritățile competente este luată în considerare la alineatul 4.175:

> **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 4.171 din Ghidul OCDE 2017 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”.

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. Aceste îndrumări sunt destinate a fi utilizate de către acele țări – atât membre OCDE, cât și non-membre – care doresc să utilizeze APA.

A2 Definiția unui APA

2. Multe jurisdicții fiscale 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 într-un anumit set de circumstanțe. Consecințele juridice ale acțiunii propuse sunt stabilite în prealabil, pe baza presupunerilor cu privire la baza factuală. 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 sau 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, în măsura în care 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.

3. Un APA este definit în prima frază de la alineatul 4.134 din Ghidul OCDE 2017 ca fiind un „acord care stabileşte, înaintea realizării tranzacțiilor controlate, o serie de criterii adecvate (de exemplu, metode, ajustări comparabile şi 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 4.142 că „Conceptul APA poate fi, de asemenea, util în soluționarea problemelor ridicate în temeiul articolului 7 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE referitoare la problemele de alocare, sediile permanente și operațiunile sucursalelor.”

4. În Ghidul OCDE 2017 (a se vedea alineatul 4.140), 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 4.173 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.

5. Deși, de obicei, un APA va acoperi tranzacțiile transfrontaliere care implică mai mult de un contribuabil și o întreprindere, altfel spus, între membrii unui grup multinațional de întreprinderi, este, de asemenea, posibil ca un APA să se aplice unui singur contribuabil și unei singure întreprinderi. De exemplu, să luăm în considerare o întreprindere din țara A care derulează tranzacții prin sucursale în țările B, C și D. Pentru a avea certitudinea că

dubla impunere nu va avea loc, țările A, B, C și D vor trebui să împărtășească o înțelegere comună a procentului din profit 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.

6. 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 caracteristica despre care se va discuta se aplică ambelor tipuri de APA. Trebuie remarcat faptul că, în majoritatea cazurilor, un APA bilateral este încheiat în conformitate cu procedura amiabilă a unei convenții pentru evitarea dublei impuneri. 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.

7. 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 impuneri și oferind contribuabilului o certitudine rezonabilă a tratamentului fiscal. Cu toate acestea, trebuie remarcat faptul că există și alte mecanisme pentru atingerea acelorași obiective care nu sunt discutate în prezenta anexă.

A3 Obiectivele procedurii APA

8. 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, împovărătoare 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 condițiile înconjurătoare) 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 în care au fost stabilite. Aceste dificultăți au condus parțial la dezvoltarea procedurii 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 unei proceduri APA sunt facilitarea

negocierilor principiale, 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.

9. Pentru a avea succes, procedura trebuie administrată într-un mod non-contradictoriu, eficient și practic și necesită cooperarea tuturor părților participante. Aceasta este destinată să completeze, mai degrabă decât să înlocuiască, mecanismele tradiționale administrative, judiciare și tratatele pentru rezolvarea problemelor legate de prețurile de transfer. Luarea în calcul 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 calcul sunt neobișnuit de complexe.

10. 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 4.141 din Ghidul OCDE 2017). 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 fiscale 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.

11. În plus, pentru a îndeplini obiectivele descrise în această secțiune, procesul MAP APA trebuie să se desfășoare într-o manieră neutră. În special, procesul trebuie 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 4.167 din Ghidul OCDE 2017 privind posibila utilizare abuzivă de către administrațiile fiscale în practicile lor de examinare a informațiilor obținute în procedura APA ar trebui, de asemenea, să fie 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

12. Prima întrebare care se pune este dacă existența unui APA este posibilă. Eligibilitatea unui contribuabil de a solicita un APA unilateral este

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 al OCDE și sunt administrate la latitudinea administrațiilor fiscale competente. Activitatea desfășurată în temeiul Acțiunii 14 din Planul de acțiune BEPS pentru a asigura soluționarea la timp, eficace și eficientă a litigiilor legate de convenție a recomandat, în cele mai Bune practici fără caracter obligatoriu 4, ca țările să pună în aplicare programe bilaterale APA imediat ce au capacitatea de a face acest lucru, recunoscând că APA oferă un nivel mai ridicat de certitudine în ambele jurisdicții partenere prin convenție, reduc probabilitatea dublei impuneri și pot preveni în mod proactiv litigiile privind prețurile de transfer. În acest sens, trebuie remarcat faptul că profilurile procedurii amiabile de țară elaborate în conformitate cu elementul 2.2 al standardului minim de Acțiune 14 includ informații despre programele APA bilaterale.

13. 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 2017 la alineatul 4.173, conform cărora „ori de câte ori este posibil, un APA ar trebui încheiat pe bază bilaterală sau multilaterală”, autoritățile fiscale trebuie 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.

14. Negocierea unui MAP APA necesită acordul autorităților competente relevante. 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 fiscale a unei țări în conformitate cu procedura internă relevantă și îi poate cere să contacteze celelalte jurisdicții fiscale vizate pentru a verifica 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 trebuie să notifice partenerul (partenerii) relevant (relevanți) din convenția fiscală pentru a stabili dacă doresc să participe la un astfel de acord. Cealaltă administrație fiscală trebuie 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.

15. 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.

B2 Alți factori

16. Faptul că un contribuabil poate fi supus auditului sau controlului nu trebuie 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 trebuie 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 de metodologia convenită pentru a fi aplicată prospectiv în cadrul MAP APA, cu condiția ca faptele și circumstanțele din 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.

17. Capacitatea de a încheia un MAP APA se bazează pe cooperarea deplină a contribuabilului. Contribuabilul și orice întreprinderi asociate trebuie: 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.

18. 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.

19. 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 2017? În caz contrar, este 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 2017, „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) Sunt tranzacțiile acoperite de propunere continue prin natura lor și există o parte semnificativă a oricărui proiect cu durată limitată care a rămas exclus?

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 mod substanțial 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 determina sau încheia auditul și orice procedură amiabilă nesoluționată din anii anteriori.

B3 MAP APA multilaterale

20. 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 multinațional de întreprinderi decât în cazul în care MAP APA distincte ar fi întreprinse bilateral și în mod izolat unul față de celălalt.

21. 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, trebuie 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 țara lor.

22. În al doilea rând, apar probleme și pentru că, în cadrul unui MAP APA multilateral, mai multe autorități competente sunt implicate efectiv într-o procedură care a fost concepută 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 avut în vedere. 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.

23. În plus, chiar dacă informațiile sunt relevante pentru MAP APA bilateral în cauză, pot exista încă probleme 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.

24. 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 sunt 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 al 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.

25. 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 este evaluată în conformitate cu criteriile obișnuite pentru a determina dacă un MAP APA bilateral ar putea fi inițiat și fiecare MAP APA bilateral propus ar fi, de asemenea, evaluat separat. Apoi se va lua decizia dacă finalizarea negocierilor pentru încheierea MAP APA bilateral pe care administrația a decis să îl inițieze ar fi cel mai mult ajutată de participarea la negocieri multilaterale. Această evaluare se va face de la caz la caz.

26. 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 integrată[32] (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.

[32] Pentru mai multe detalii, a se vedea OCDE (1998), *Impozitarea instrumentelor financiare la tranzacționare,* OCDE, Paris.

C. Cererile MAP APA

C.1 Introducere

27. Deși un MAP APA implică, prin natura sa, un acord între administrațiile fiscale, procedura necesită o implicare considerabilă a contribuabilului sau a contribuabililor pentru a avea succes. Această secțiune analizează primele etape ale acestei proceduri, și anume solicitarea MAP APA care este inițiată în mod normal de contribuabil(i). (n.b. Unele administrații fiscale consideră că trebuie să ia ele 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 trebuie 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

28. O caracteristică a multor proceduri interne pentru obținerea unui APA unilateral este capacitatea de a avea o întâlnire (sau întâlniri) preliminare 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.) De asemenea, procesul oferă 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 MAP APA oficiale ulterioare.

29. 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 sunt potrivite pentru un MAP APA, de exemplu dacă există suficiente „dificultăți sau dubii cu privire la interpretarea sau aplicarea Convenției”.

30. Întâlnirea preliminară poate avea, de asemenea, un rol util în clarificarea așteptărilor și obiectivelor contribuabilului/contribuabililor și administrației fiscale. De asemenea, oferă oportunitatea de a explica procedura, 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 poate oferi îndrumări cu privire la conținutul propunerii și la termenul de evaluare și încheiere a acordului amiabil. Administrațiile fiscale trebuie să publice îndrumări generale privind procesul MAP APA în conformitate cu recomandarea pentru alte tipuri de acorduri amiabile de la alineatele 4.62-4.63 din Ghidul OCDE 2017.

31. 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, sunt necesare suficiente informații despre operațiuni pentru ca orice discuție să aibă sens. Forma oricăror întâlniri trebuie să fie convenită între părți, iar o întâlnire preliminară poate varia de la o discuție informală la o prezentare oficială. 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 neoficială cu privire la cât de adecvată ar fi solicitarea unui MAP APA, care este domeniul său de aplicare probabil, cât de adecvată este o anume metodologie sau despre tipul și amploarea informațiilor care urmează să fie furnizate de contribuabil.

32. Pe lângă discuțiile neoficiale cu contribuabilul (contribuabilii), poate 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 oficială, față în față. De asemenea, pot exista ocazii de a avea astfel de schimburi în timpul întâlnirilor și negocierilor periodice ale autorităților competente.

C3 Propuneri de MAP APA

C.3.1 Introducere

33. În cazul în care contribuabilul dorește să prezinte o cerere pentru MAP APA, acesta trebuie să depună o propunere detaliată administrației fiscale competente, în conformitate cu orice cerințe procedurale interne, de exemplu, solicitarea de a prezenta cererea unei părți desemnate 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 constă în a 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 o copie a oricărei propuneri de APA în țara de rezidență. În mod ideal, forma și conținutul exact al propunerii vor fi stabilite în cadrul oricăror întâlniri preliminare.

C.3.2. Activitățile acoperite, în general, de procedura MAP APA

34. 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 al OCDE și ar determina valoarea profiturilor impozabile generate în diferitele țări vizate.

35. 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

multinațional de întreprinderi. Unele țări, deși recunosc nevoia de flexibilitate în această procedură, sunt îngrijorate 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 în strânsă interdependență 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 2017).

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 și 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 de MAP APA

38. Conținutul propunerii și informațiile și documentele justificative necesare depind de faptele și circumstanțele fiecărui caz și de cerințele impuse de fiecare administrație fiscală participantă. Prin urmare, nu se consideră că pot fi enumerate sau definite exact informațiile și documentele care ar trebui furnizate. Cu toate acestea, principiul director trebuie să fie furnizarea informațiilor și documentației necesare pentru a explica faptele relevante pentru metodologia propusă și care să demonstreze aplicarea acesteia în conformitate cu articolul corespunzător din convenția relevantă. Prin urmare, propunerea trebuie să fie în concordanță cu orice îndrumare generală oferită de Comentariul la Modelul de Convenție Fiscală al OCDE cu privire la articolele corespunzătoare, împreună cu îndrumările privind aplicarea Principiului valorii de piață din Articolul 9 dat de Ghidul OCDE 2017 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 4.165-4.168) și Capitolul V din Ghidul OCDE 2017 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 linii directoare ale 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 comparabilitatea prețurilor

40. Contribuabilul trebuie să includă o discuție despre disponibilitatea și utilizarea informațiilor privind comparabilitatea prețurilor. Aceasta

include o descriere a modului în care a fost efectuată cercetarea comparabilității prețurilor (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 trebuie să includă, de asemenea, o prezentare a tranzacțiilor comparabile, împreună cu ajustările, 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 trebuie să ofere o descriere completă a metodologiei alese. În cazurile care implică întreprinderi asociate, metodologia aleasă trebuie să respecte, de asemenea, îndrumările din Ghidul OCDE 2017 privind aplicarea Principiului valorii de piață prevăzut la Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală a OCDE. Se precizează la alineatul 2.11 din Ghidul OCDE 2017 că „În plus, orice metodă trebuie 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 trebuie 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 trebuie, 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 privind ipotezele 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, 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 condiții de valoare de piață al tranzacțiilor controlate care nu au avut încă

loc, este necesar să se emită anumite ipoteze cu privire la condițiile operaționale și economice care vor afecta aceste tranzacții atunci când ele 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 făcut conform Principiului valorii de piață . În plus, contribuabilul trebuie 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 cu acuratețe stabilirea prețurilor în condiții de valoare 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 trebuie să încerce să identifice ipotezele critice care sunt, acolo unde este posibil, bazate pe date observabile, fiabile 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 trebuie să fie trasate atât de strâns încât certitudinea oferită de acord să fie pusă în pericol, ci trebuie 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, scorul 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 forma în 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 trebuie să fie stabiliți individual pentru fiecare MAP APA și ar face parte din negocierile dintre autoritățile competente. Numai dacă divergența de la predicție a depășit parametrul, ipoteza devine „critică" și acțiunea trebuie avută în vedere. Orice acțiune care trebuie întreprinsă poate 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, pare 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 trebuie stabiliți în mod individual pentru fiecare MAP APA în parte și fac 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 sub semnul 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 efort, negând astfel 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 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 trebuie 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 convenit 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, este acceptat atât 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 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, acestea 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 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 poate dura, în medie, între trei și cinci ani.

D. Finalizarea 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 este 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, este semnificativ diminuată dacă MAP APA nu este convenit până când perioada propusă a fi acoperită în solicitarea contribuabilului e aproape expirată. O astfel 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 tinde 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 că fiecare caz este soluționat prompt și eficace. Unele autorități fiscale ar putea dori să îmbunătățească eficiența programelor MAP APA prin stabilirea unor obiective informale pentru 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 e 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 procedura MAP APA.

54. Odată ce propunerea contribuabilului a fost primită de administrațiile fiscale, acestea trebuie 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, aceste aspecte sunt discutate pe rând în cele ce urmează.

D2 Colectarea, verificarea și evaluarea datelor

D.2.1 Generalități

55. La verificarea propunerii MAP APA, administrațiile fiscale pot lua 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 emană 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 trebuie să organizeze, între ele și contribuabili, un mecanism adecvat de coroborare a completitudinii și detaliilor documentelor și informațiilor furnizate de contribuabil(i). Cerințele autorităților competente participante trebuie respectate. De exemplu, multe jurisdicții fiscale 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 *post factum*. În consecință, pentru a se asigura că contribuabilii au încredere în procesul MAP APA, administrațiile fiscale trebuie să se asigure că informațiile despre contribuabili furnizate în cursul procesului MAP APA sunt supuse acelorași garanții privind confidențialitatea, secretul de serviciu și caracterul privat ale legislației interne relevante 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, specialiști în prețuri de transfer, industrie sau alți specialiști din alte părți 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 lucrătorii de caz delegați.

D.2.2 Rolul contribuabilului în procesul de colectare, verificare și evaluare a informațiilor

59. Pentru a accelera procesul, contribuabilii trebuie să-și asume responsabilitatea de a se asigura că autoritățile competente, înainte de a începe să negocieze, sunt în posesia acelorași fapte, dispun de toate informațiile de care au nevoie și sunt în măsură să înțeleagă problemele în profunzimea lor. Acestea le pot parveni fie când contribuabilul transmite în mod sistematic informațiile solicitate de o administrație fiscală la dispoziția celeilalte administrații fiscale, în general concomitent, fie 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. De asemenea, contribuabilul trebuie să asigure efectuarea traducerilor necesare și să se asigure că nu există întârzieri nejustificate în a răspunde solicitărilor de informații relevante suplimentare. Contribuabilul trebuie, de asemenea, să aibă dreptul să se consulte cu administrația sa fiscală atunci când aceste contacte sunt adecvate și convenabile în timp ce propunerea este în curs de verificare și evaluare și trebuie să fie informat cu privire la progres.

D3 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 debut 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 trebuie să maximizeze eficiența procesului și să contribuie la prevenirea întârzierilor inutile în încheierea acordului amiabil.

61. Autoritățile competente trebuie să poarte discuțiile în 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 care au intervenit frecvent încă din primele stadii între autoritățile competente, pe măsură ce problemele apar, 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, cum ar fi întâlniri față în față între autoritățile competente. Utilizarea teleconferințelor sau a videoconferințelor poate fi utilă.

D.3.2 Rolul contribuabilului în discuțiile între 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, fiindcă de la acel moment contribuabilul trebuie să părăsească incinta. De asemenea, poate fi util un acord unde contribuabilul să fie disponibil, la cerere, pentru a răspunde oricăror întrebări factuale care pot apărea în timpul discuțiilor. Contribuabilul trebuie să evite prezentarea de noi informații factuale 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 trebui 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 procedură, mai ales într-un stadiu avansat și fără un motiv întemeiat, trebuie 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 trebuie să aibă obligații unul față de celălalt, iar orice acorduri și înțelegeri anterioare între părți nu mai au 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 trebuie 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 Documentul de acord amiabil

65. Autoritățile competente participante trebuie 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 amiabil propus să nu elimine complet dubla impunere. Prin urmare, contribuabilul (contribuabilii) trebuie 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, iar conținutul, aspectul etc. vor fi decise de autoritățile competente participante. Pentru a atinge obiectivul de a cuprinde într-un act oficial acordul amiabil și pentru ca acordul să fie pus în aplicare în mod eficient, acordul amiabil trebuie să conțină următoarele informații minime sau trebuie 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 comparabilele convenite sau o serie de rezultate așteptate;

d) O definiție a termenilor relevanți care stau la baza aplicării și calculării metodologiei (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 auxiliare;

h) Termenii și condițiile care trebuie îndeplinite de contribuabil pentru ca acordul amiabil să rămână valabil, împreună cu procedurile pentru a se asigura că termenii și condițiile respective sunt respectați de contribuabil;

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) sunt protejate împotriva divulgării în cea mai mare măsură posibilă în virtutea legislației interne a țărilor 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 de acord amiabil care a intervenit între autoritățile competente participante. Această confirmare sau acord oferă contribuabilului certitudinea că tranzacțiile la 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 că acesta (contribuabilul) nu a făcut declarații semnificativ false sau înșelătoare în timpul procesului, inclusiv declarații făcute în rapoartele anuale de conformitate. Termenii și condițiile includ 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 variază de la o țară la alta, iar forma lui exactă 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 impuneri, 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 auxiliare, cerințe suplimentare de păstrare a documentelor doveditoare sau cerințe referitoare la documente 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 („revenire”)

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 „revenire” sau „reluare”). Într-adevăr, acest lucru poate fi imposibil dacă ar prevala un model diferit al faptelor. Cu toate acestea, metodologia care urmează să fie aplicată prospectiv în cadrul MAP APA poate fi de ajutor 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. Elementul 2.7 al standardului minim al Acțiunii 14 prevede că țările cu programe APA bilaterale trebuie să prevadă revenirea/reluarea APA (la anii fiscali anteriori care nu au fost incluși în domeniul de aplicare inițial al APA) în cazuri adecvate, sub rezerva termenelor aplicabile (cum ar fi termenele de prescripție ale legislației interne pentru evaluări) în cazul în care faptele și circumstanțele relevante din anii fiscali anteriori sunt aceleași și sub rezerva verificării acestor fapte și circumstanțe în procesul de audit.

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 din acestea, administrațiile fiscale trebuie să se bazeze pe procedura internă de confirmare sau acord descrisă mai sus pentru a monitoriza respectarea acordului MAP APA 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.

E.1 Evidenţa datelor

71. Contribuabilul și administrațiile fiscale trebuie 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 2017 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, contribuabilului i se poate cere să depună, în plus față de declarația fiscală, un raport anual care să descrie operațiunile efective ale contribuabilului în 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 în ceea ce privește tranzacțiile specificate. Existența unui astfel de acord nu împiedică administrațiile fiscale participante să desfășoare activități de audit în viitor, deși orice audit al tranzacțiilor care sunt acoperite de MAP APA este 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 demonstreze că:

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 domestică aplicabilă sau alte dispoziții procedurale. Cu alte cuvinte, MAP APA în sine poate recomanda în mod explicit procedurile de urmat sau poate descrie consecințele care vor apărea în situații de neconformitate 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 poate avea. Este probabil ca natura acțiunii care urmează să fie întreprinsă să depindă de gravitatea nerespectării obligațiilor.

76. Cea mai drastică acțiune este revocarea, ceea ce are ca efect 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 produc 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. Administrația 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 mai are nicio forță și nu 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 trebuie să facă acest lucru numai după o analiză atentă și amănunțită a evaluării faptelor relevante și trebuie să informeze și să se consulte cu contribuabilul (contribuabilii) în cauză și cu alte administrații fiscale în timp util.

E.3.2 Anularea unui MAP APA

79. Administrația 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 a fost 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. Atunci când un MAP APA este anulat, data anulării este 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 forță suplimentară asupra contribuabilului (contribuabililor) în cauză și asupra celeilalte administrații fiscale de la data anulării.

81. Administrația fiscală poate renunța la anulare dacă contribuabilul poate prezenta un motiv rezonabil, spre satisfacția administrației fiscale, 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 trebuie să informeze și să se consulte în timp util cu contribuabilul (contribuabilii) în cauză și cu cealaltă (celelalte) administrație (administrații) fiscală (fiscale). Această consultare trebuie să cuprindă și o explicație a motivelor pentru care se propune anularea APA. Contribuabilului trebuie 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 trebuie, prin urmare, să solicite contribuabilului să notifice administrațiile fiscale afectate cu privire la orice modificări. În cazul în care, după evaluarea de către administrațiile fiscale, se stabilește că a existat o schimbare 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 revizuiri poate fi o nouă revizuire a MAP APA. Cu toate acestea, în multe cazuri, termenii și condițiile MAP APA sunt suficient de flexibili pentru a ține cont de efectele unor astfel de modificări fără a fi nevoie de revizuire.

84. Notificarea că o astfel de modificare a avut loc va fi adusă la cunoștința administrației fiscale de către contribuabil și ea trebuie depusă cât mai curând posibil după ce modificarea a avut loc sau contribuabilul a luat cunoștință de aceasta și, în orice caz, nu mai târziu de data depunerii, dacă este necesar, a raportului anual (bilanțului) pentru anul sau perioada contabilă respectivă. Contribuabilii sunt încurajați să notifice cu celeritate modificările astfel încât să ofere 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 de la care MAP APA inițial

încetează să se mai aplice. Dacă data modificării poate fi identificată cu precizie, atunci, în mod normal, revizuirea trebuie să intre în vigoare de la acea dată, dar dacă o dată precisă nu poate fi identificată, atunci, în mod normal, MAP APA este 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, acesta va fi anulat și nu va mai avea nicio forță și niciun efect asupra contribuabililor și administrațiilor fiscale participante. Stabilirea datei efective a anulării MAP APA urmărește 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. Abordarea procedurii de reînnoire MAP APA poate fi utilă cu mult înainte de expirarea MAP APA existent.

87. Prezentarea, tratamentul și evaluarea cererii de reînnoire sunt, de obicei, 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.

Documentația prețurilor de transfer – dosarul principal

Următoarele informații trebuie incluse în dosarul principal:

Structura organizatorică

- Grafic care ilustrează structura juridică și de proprietate a întreprinderilor multinaționale și localizarea geografică a entităților operaționale.

Descrierea activității (activităților) întreprinderilor multinaționale

- Descrierea generală în scris a activității întreprinderii multinaționale, inclusiv:

  – Factori determinanți importanți ai profitului întreprinderii;

  – O descriere a lanțului de aprovizionare pentru cele mai importante cinci produse și/sau oferte de servicii ale grupului în funcție de cifra de afaceri, plus orice alte produse și/sau servicii care se ridică la mai mult de 5% din cifra de afaceri a grupului. Descrierea solicitată poate lua forma unui grafic sau a unei diagrame;

  – O listă și o scurtă descriere a acordurilor importante de prestări servicii între membrii grupului multinațional de întreprinderi, altele decât serviciile de cercetare și dezvoltare (R&D), inclusiv o descriere a capacităților principalelor locații care furnizează servicii importante și politicile de stabilire a prețurilor de transfer pentru alocarea costurilor serviciilor și stabilirea prețurilor care trebuie plătite pentru serviciile intragrup;

  – O descriere a principalelor piețe geografice pentru produsele și serviciile grupului menționate la a doua liniuță de mai sus;

  – O scurtă analiză funcțională scrisă care descrie principalele contribuții la crearea de valoare de către entitățile individuale din cadrul grupului, adică funcțiile cheie îndeplinite, riscurile importante asumate și activele importante utilizate;

  – O descriere a tranzacțiilor importante de restructurare a întreprinderilor, a achizițiilor și a cesionărilor care au loc în cursul exercițiului financiar.

Imobilizările necorporale ale întreprinderilor multinaționale (astfel cum sunt definite în Capitolul VI din prezentul Ghid OCDE 2017)

- O descriere generală a strategiei generale a întreprinderii multinaționale pentru dezvoltarea, deținerea și exploatarea activelor necorporale, inclusiv sediul unde se află localizate principalele unități de cercetare și dezvoltare și sediul conducerii departamentului de cercetare și dezvoltare.

- O listă cu imobilizările necorporale sau grupurile de imobilizări necorporale ale grupului multinațional de întreprinderi care sunt importante în scopul stabilirii prețurilor de transfer și care sunt entitățile care le dețin în mod legal.

- O listă a acordurilor importante între întreprinderile asociate identificate legate de imobilizări necorporale, inclusiv aranjamentele de contribuție la costuri, acordurile principale de prestări servicii de cercetare și acordurile de licență.

- O descriere generală a politicilor de prețuri de transfer ale grupului legate de cercetare-dezvoltare și imobilizări necorporale.

- O descriere generală a oricăror transferuri importante de interese în imobilizările necorporale între întreprinderile asociate în cursul exercițiului financiar în cauză, inclusiv entitățile, țările și remunerațiile implicate.

Activitățile financiare intragrup ale întreprinderii multinaționale

- O descriere generală a modului în care este finanțat grupul, inclusiv acorduri importante de finanțare cu creditori independenți.

- Identificarea oricăror membri ai grupului multinațional de întreprinderi care asigură o funcție de finanțare centrală pentru grup, inclusiv țara în temeiul legislației căreia este organizată entitatea și locul conducerii efective a acestor entități.

- O descriere generală a politicilor generale ale întreprinderii multinaționale privind prețurile de transfer legate de acordurile de finanțare între întreprinderile asociate.

Situațiile financiare și fiscale ale întreprinderii multinaționale

- Situația financiară anuală consolidată a întreprinderii multinaționale pentru anul fiscal în cauză, dacă a fost întocmită în alt mod pentru raportare financiară, reglementare, gestionare internă, impozitare sau în alte scopuri.

- O listă și o scurtă descriere a acordurilor de preț în avans (APA) unilaterale existente ale grupului de întreprinderi multinaționale și a altor decizii fiscale referitoare la alocarea veniturilor între țări.

Capitolul V

Documentația prețurilor de transfer – dosarul local

Următoarele informații trebuie incluse în dosarul local:

Entitatea locală

- O descriere a structurii de conducere a entității locale, o organigramă locală și o descriere a persoanelor cărora le raportează conducerea locală și țara (țările) în care aceste persoane își mențin sediile principale.

- O descriere detaliată a întreprinderii și a strategiei comerciale urmărite de entitatea locală, inclusiv o indicație dacă entitatea locală a fost implicată sau afectată de restructurarea întreprinderii sau de transferuri de imobilizări necorporale în anul curent sau precedent și o explicație a acelor aspecte ale acestor tranzacții care afectează entitatea locală.

- Principalii concurenți.

Tranzacții controlate

Pentru fiecare categorie semnificativă de tranzacții controlate în care este implicată entitatea, se vor furniza următoarele informații:

- O descriere a tranzacțiilor controlate importante (de exemplu, achiziționarea de servicii de fabricație, achiziționarea de bunuri, furnizarea de servicii, împrumuturi, garanții financiare și de bună execuție, licențe pentru imobilizări necorporale etc.) și contextul în care au loc astfel de tranzacții.

- Valoarea plăților și încasărilor intragrup pentru fiecare categorie de tranzacții controlate care implică entitatea locală (și anume, plăți și încasări pentru produse, servicii, redevențe, dobânzi etc.) defalcate în funcție de jurisdicția fiscală a plătitorului sau a destinatarului străin.

- Identificarea întreprinderilor asociate implicate în fiecare categorie de tranzacții controlate și relația dintre acestea.

- Copii ale tuturor acordurilor importante între societăți încheiate de entitatea locală.

- O analiză comparabilă și o analiză funcțională detaliată a contribuabilului și a întreprinderilor asociate relevante în ceea ce privește fiecare categorie documentată de tranzacții controlate, inclusiv orice modificări față de anii anteriori.[1]

- Indicarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în ceea ce privește categoria tranzacției și motivele pentru selectarea metodei respective.

- O indicație a întreprinderii asociate care este selectată ca parte testată, dacă este cazul, și o explicație a motivelor acestei selecții.

- Un rezumat al ipotezelor importante făcute în aplicarea metodologiei prețurilor de transfer.

- Dacă este relevant, o explicație a motivelor pentru efectuarea unei analize multianuale.

- O listă și o descriere a tranzacțiilor necontrolate comparabile selectate (interne sau externe), dacă există, și informații privind indicatorii financiari relevanți pentru întreprinderile independente pe care se bazează în analiza prețurilor de transfer, inclusiv o descriere a metodologiei de căutare a comparabilelor și sursa acestor informații.

- O descriere a oricăror ajustări de comparabilitate efectuate și o indicație dacă au fost efectuate ajustări ale rezultatelor părții testate, ale tranzacțiilor necontrolate comparabile sau ale ambelor.

- O descriere a motivelor pentru care se concluzionează că tranzacțiile relevante au fost evaluate în condiții de valoare de piață pe baza aplicării metodei de stabilire a prețurilor de transfer selectate.

---

1 **În măsura în care această analiză funcțională dublează informațiile din dosarul principal, este suficientă o trimitere la dosarul principal.**

- Un rezumat al datelor financiare utilizate în aplicarea metodologiei prețurilor de transfer.

- O copie a APA-urilor unilaterale și bilaterale/multilaterale existente și a altor decizii fiscale la care jurisdicția fiscală locală nu este parte și care sunt legate de tranzacțiile controlate descrise mai sus.

Informaţii financiare

- Bilanțurile entității locale anuale pentru anul fiscal în cauză. Dacă există declarații auditate, acestea trebuie furnizate și, dacă nu, ar trebui furnizate declarații neauditate existente.

- Informații și tabele de alocare care arată modul în care datele financiare utilizate în aplicarea metodei prețurilor de transfer pot fi legate de situațiile financiare anuale.

- Centralizatoare ale datelor financiare relevante pentru comparabilele utilizate în analiză și sursele din care au fost obținute aceste date.

Documentația prețurilor de transfer – Raportul țară cu țară

A. Model de formular Raport țară cu țară

Tabelul 1. Vedere de ansamblu a împărțirii venitului, a impozitelor și activităților comerciale în funcție de jurisdicția fiscală

Denumirea grupului multinațional de întreprinderi: Exercițiul fiscal avut în vedere: Moneda utilizată:										
Jurisdicția fiscală	Venituri			Profituri (pierderi) anterioare impozitării veniturilor/	Impozitul pe venit plătit (pe baza contabilității de casă)	Impozitul pe venit acumulat – anul fiscal de raportare	Capitalul social declarat	Profitul nedistribuit	Număr de angajați	Imobilizări corporale, altele decât numerarul și echivalentele de numerar
	Parte neafiliată	Parte afiliată	Total							

Tabelul 2. **Lista entităților constituente ale grupului multinațional de întreprinderi incluse în fiecare agregare per jurisdicție fiscală**

Denumirea grupului multinațional de întreprinderi: Exercițiul fiscal avut în vedere:															
			Activități comerciale princpale												
Jurisdicția fiscală	Entitățile constituente rezidente în jurisdicția fiscală	Jurisdicția fiscală a organizației sau de constituire dacă diferă de jurisdicția fiscală de rezidență	Cercetare și dezvoltare	Deținerea sau gestionarea dreptului de proprietate intelectuală	Achiziții sau aprovizionare	Fabricare sau producție	Vânzări, marketing sau distribuție	Servicii administrative, de management sau suport	Prestarea serviciilor către părți neafiliate	Finanțare internă a grupului	Servicii financiare reglementate	Asigurări	Deținere de acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii	Inactivă	Altele[1]
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

1. Vă rugăm să menționați natura activității Entității constitutive în secțiunea „Informații suplimentare”.

Tabelul 3. **Informații suplimentare**

Denumirea grupului multinațional de întreprinderi: Exercițiul fiscal avut în vedere:
Vă rugăm să includeți orice informații sau explicații succinte suplimentare pe care le considerați necesare sau care ar putea facilita înțelegerea informațiilor obligatorii furnizate în Raportul țară cu țară.

B. Model pentru Raportul țară cu țară – Instrucțiuni generale

Scop

Această Anexă III la Capitolul V din prezentul Ghid OCDE 2017 conține un model pentru raportarea alocării de către un grup multinațional de întreprinderi multinaționale a veniturilor, impozitelor și activităților comerciale în funcție de jurisdicția fiscală. Aceste instrucțiuni fac parte integrantă din modelul pentru Raportul țară cu țară.

Definiții

Întreprindere multinațională raportoare

O întreprindere multinațională raportoare este entitatea-mamă finală a unui grup multinațional de întreprinderi.

Entitate constitutivă

În sensul completării Anexei III, entitatea constitutivă a grupului multinațional de întreprinderi reprezintă (i) orice unitate operațională separată a unui grup multinațional de întreprinderi care este inclusă în situațiile financiare consolidate ale grupului multinațional de întreprinderi în scopul raportării financiare, sau care ar fi inclusă în acestea dacă participațiile în capitalurile proprii ale respectivei unități operaționale aparținând unui grup multinațional de întreprinderi ar fi tranzacționate la o bursă de valori publică; (ii) orice astfel de unitate operațională care este exclusă din situațiile financiare consolidate ale grupului multinațional de întreprinderi exclusiv din motive de dimensiune sau de importanță și (iii) orice sediu permanent al oricărei unități operaționale separate a unui grup multinațional de întreprinderi menționate la litera (i) sau (ii), cu condiția ca unitatea operațională în cauză să elaboreze o situație financiară separată pentru respectivul sediu permanent în scopul raportării financiare, al raportării în scopuri de reglementare sau al raportării fiscale ori în scopuri de control al gestiunii interne.

Tratamentul sucursalelor și al sediilor permanente

Datele privind sediul permanent se raportează în funcție de jurisdicția fiscală în care este situat acesta, nu în funcție de jurisdicția fiscală de rezidență a unității operaționale din care face parte sediul permanent respectiv. Din raportul privind jurisdicția fiscală de rezidență a unității operaționale din care face parte sediul permanent se exclud datele financiare legate de sediul permanent.

Situații financiare consolidate

Situațiile financiare consolidate reprezintă situațiile financiare ale unui grup multinațional de întreprinderi în care activele, pasivele, veniturile, cheltuielile și fluxurile de numerar ale societății mamă finale și ale entităților constitutive sunt prezentate ca fiind ale unei singure entități economice.

Perioada vizată de modelul anual

Modelul vizează exercițiul financiar al întreprinderii multinaționale raportoare. Pentru entitățile constitutive, la latitudinea întreprinderii multinaționale raportoare, modelul trebuie să reflecte în mod consecvent fie (i) informații pentru anul fiscal al entităților constitutive relevante care se încheie la aceeași dată cu anul fiscal al întreprinderii multinaționale raportoare, sau se încheie în perioada de 12 luni care preced această dată, fie (ii) informații pentru toate entitățile constitutive relevante raportate pentru anul fiscal al întreprinderii multinaționale raportoare.

Sursa datelor

La completarea modelului, compania multinațională raportoare utilizează aceleași surse ale datelor, în mod sistematic de la un an la altul. Compania multinațională raportoare poate alege să utilizeze date din pachetele sale de raportare consolidată, din situațiile financiare statutare ale unei entități separate, din situațiile financiare de reglementare sau din conturile de gestiune internă. Nu este necesar ca raportarea veniturilor, a profiturilor și a impozitelor să fie reconciliată, în model, cu situațiile financiare consolidate. Dacă se utilizează ca bază de raportare situațiile financiare statutare, toate sumele se convertesc în moneda funcțională declarată de compania multinațională raportoare, la cursul mediu de schimb pentru exercițiul declarat la secțiunea „Informații suplimentare” din model. Cu toate acestea, nu este necesar să se facă ajustări pentru a lua în considerare diferențele dintre diferitele principii contabile aplicate în diferitele jurisdicții fiscale.

Compania multinațională raportoare furnizează, în secțiunea „Informații suplimentare” din model, o scurtă descriere a surselor de date utilizate la elaborarea modelului. Dacă se modifică sursa de date utilizată de la un exercițiu la altul, compania multinațională raportoare explică motivele modificării și consecințele acesteia în secțiunea „Informații suplimentare” din model.

C. Model pentru Raportul țară cu țară – Instrucțiuni specifice

Prezentare generală a alocării veniturilor, a impozitelor și a activităților economice, per jurisdicție fiscală (Tabelul 1)

Jurisdicția fiscală

În prima coloană a tabelului, compania multinațională raportoare enumeră toate jurisdicțiile fiscale în care au rezidența fiscală entitățile constitutive ale grupului de întreprinderi multinaționale. O jurisdicție fiscală este definită ca fiind un stat sau o jurisdicție nestatală care are autonomie fiscală. Se introduce un rând separat pentru toate entitățile constitutive din grupul multinațional de întreprinderi care, potrivit întreprinderii multinaționale raportoare, nu au rezidență fiscală în nicio jurisdicție fiscală. Dacă o entitate constitutivă este rezidentă în mai multe jurisdicții fiscale, se aplică metoda de decizie a tratatului fiscal aplicabil pentru a determina jurisdicția fiscală de rezidență. Dacă nu există niciun tratat fiscal aplicabil, entitatea constitutivă trebuie raportată în jurisdicția fiscală de care aparține sediul conducerii efective al respectivei entități constitutive. Locul conducerii efective trebuie să fie stabilit în conformitate cu dispozițiile articolului 4 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE și comentariul său însoțitor.

Venituri

În cele trei coloane ale modelului, la titlul Venituri, compania multinațională raportoare trebuie să raporteze următoarele informații: (i) suma veniturilor tuturor entităților constitutive ale grupului de întreprinderi multinaționale din jurisdicția fiscală relevantă generată din tranzacțiile cu întreprinderile asociate; (ii) suma veniturilor tuturor entităților constitutive ale grupului de întreprinderi multinaționale din jurisdicția fiscală relevantă generată din tranzacțiile cu părți independente și (iii) suma dintre (i) și (ii). Veniturile includ venituri din vânzări de stocuri și proprietăți, servicii, redevențe, dobânzi, prime și orice alte sume. Veniturile trebuie să excludă plățile primite de la alte entități constitutive care sunt tratate ca dividende în jurisdicția fiscală a plătitorului.

Profituri (pierderi) anterioare impozitării veniturilor

În cea de-a cincea coloană a modelului, compania multinațională raportoare comunică suma profiturilor (pierderilor) anterioare impozitării veniturilor pentru toate entitățile constitutive cu rezidența fiscală în jurisdicția fiscală relevantă. Profiturile (pierderile) anterioare impozitării veniturilor includ toate elementele neobișnuite de venituri și cheltuieli.

Impozit pe venit plătit (la data plății)

În cea de-a șasea coloană a modelului, compania multinațională raportoare comunică suma totală a impozitelor pe venit plătite efectiv în cursul exercițiului financiar relevant de toate entitățile constitutive cu rezidența fiscală în jurisdicția fiscală relevantă. Impozitele plătite includ impozitele în numerar plătite de entitatea constitutivă în jurisdicția fiscală de rezidență și în toate celelalte jurisdicții fiscale. Impozitele plătite includ impozitele reținute la sursă plătite de alte entități (întreprinderi asociate și întreprinderi independente) în cea ce privește plățile către entitatea constitutivă. Astfel, dacă o societate A rezidentă în jurisdicția fiscală A încasează dobânzi în jurisdicția fiscală B, societatea A trebuie să raporteze impozitul reținut la sursă în jurisdicția fiscală B.

Impozit pe venit acumulat (anul fiscal de raportare)

În cea de-a șaptea coloană a modelului, compania multinațională raportoare comunică suma cheltuielilor curente acumulate cu impozitele, înregistrate pentru profiturile sau pierderile impozabile din exercițiul de raportare ale tuturor entităților constitutive cu rezidența fiscală în jurisdicția fiscală relevantă. Cheltuielile curente cu impozitele reflectă numai operațiunile din exercițiul curent și nu includ impozite amânate sau provizioane pentru datorii fiscale nesigure.

Capitalul social declarat

În cea de-a opta coloană a modelului, compania multinațională raportoare comunică cuantumul capitalului social al tuturor entităților constitutive cu rezidența fiscală în jurisdicția fiscală relevantă. În ceea ce privește sediile permanente, capitalul social trebuie să fie raportat de către entitatea juridică ce deține sediul permanent în cauză, cu excepția cazului în care, în jurisdicția fiscală a sediului permanent, există o cerință de capital definită, în scopuri de reglementare.

Profitul net acumulat (anul fiscal de raportare)

În cea de-a noua coloană a formularului, compania multinațională raportoare comunică suma tuturor veniturilor curente ale tuturor entităților constitutive cu rezidența fiscală în jurisdicția fiscală relevantă acumulate până la sfârșitul anului. În ceea ce privește sediile permanente, profitul net acumulat trebuie să fie raportat de către entitatea juridică ce deține sediul permanent în cauză.

Numărul de salariați

În cea de-a zecea coloană a modelului, compania multinațională raportoare comunică numărul total de salariați în echivalent normă întreagă al tuturor entităților constitutive cu rezidența fiscală în jurisdicția fiscală relevantă. Numărul de salariați raportat poate fi considerat cel de la sfârșitul exercițiului, pe baza nivelurilor medii de ocupare a forței de muncă pentru exercițiul în cauză sau pe orice altă bază aplicată în mod sistematic în toate jurisdicțiile fiscale și de la un exercițiu la altul. În acest scop, contractorii independenți participanți la activitățile de exploatare obișnuite ale entității constitutive pot fi raportați ca salariați. Este permisă rotunjirea sau aproximarea rezonabilă a numărului de salariați, cu condiția ca această rotunjire sau aproximare să nu denatureze semnificativ distribuția relativă a salariaților între diferitele jurisdicții fiscale. Se aplică abordări coerente de la un exercițiu la altul și în toate entitățile.

Imobilizări corporale, altele decât numerarul și echivalentele de numerar

În cea de-a unsprezecea coloană a formularului, compania multinațională raportoare comunică cuantumul valorilor contabile nete ale imobilizărilor corporale ale tuturor entităților constitutive cu rezidenţa fiscală în jurisdicţia fiscală relevantă. În ceea ce privește sediile permanente, imobilizările trebuie raportate în cea ce privește jurisdicţia fiscală în care este situat sediul permanent. În acest scop, imobilizările corporale nu includ numerarul sau echivalentele de numerar, imobilizările necorporale sau activele financiare.

Lista tuturor entităților constitutive ale grupului multinațional de întreprinderi incluse în fiecare agregare, per jurisdicție fiscală (Tabelul 2)

Entitățile constitutive rezidente în jurisdicția fiscală

Compania multinațională raportoare trebuie să enumere, în funcție de jurisdicția fiscală și de denumirea entității juridice, toate entitățile constitutive ale grupului de întreprinderi multinaționale care sunt rezidente în scopuri fiscale în jurisdicția fiscală relevantă. După cum s-a menționat mai sus în ceea ce privește sediile permanente, totuși, sediul permanent trebuie să fie menționat în funcție de jurisdicția fiscală în care este situat. Trebuie menționată persoana juridică al cărei sediu permanent este (de exemplu, XYZ S.A. – Jurisdicția fiscală A - Sediu permanent).

Jurisdicția fiscală de înființare sau de înregistrare, dacă este diferită de jurisdicția fiscală de rezidență

Compania multinațională raportoare comunică numele jurisdicției fiscale în temeiul legilor căreia este înființată sau înregistrată entitatea constitutivă a întreprinderii multinaționale, dacă aceasta este diferită de jurisdicția fiscală de rezidență.

Principala (principalele) activitate (activități) economică (economice)

Compania multinațională raportoare comunică natura principalei (principalelor) activități economice desfășurate de entitatea constitutivă în jurisdicția fiscală relevantă, bifând una sau mai multe căsuțe corespunzătoare.

Activitate economică
Cercetare și Dezvoltare
Deținerea sau administrarea dreptului de proprietate intelectuală
Achiziții sau aprovizionare
Fabricare sau producție
Vânzări, marketing sau distribuție
Servicii administrative, de management sau de asistență
Prestare servicii - către părți neafiliate
Finanțare internă a grupului
Servicii financiare reglementate
Asigurări
Deținere de acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii
Inactivă
Altele[33]

[33] Vă rugăm să precizați natura activității entității constitutive în secțiunea Informații suplimentare .

Mecanismul de punere în aplicare a Raportului țară cu țară

Introducere

Pentru a facilita o implementare consecventă și rapidă a Raportului țară cu țară, elaborată în cadrul Acțiunii 13 a Planului de acțiune privind erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor (Planul de acțiune BEPS, OCDE, 2013), țările participante la Proiectul BEPS al OCDE/G20 au convenit asupra unui Mecanism de punere în aplicare a Raportului țară cu țară. Acest mecanism de punere în aplicare constă din (i) un model de legislație care ar putea fi utilizat de țări pentru a solicita entității-mamă finale a unui grup multinațional de întreprinderi să depună Raportul țară cu țară în jurisdicția sa de reședință, inclusiv cerințele de depunere de rezervă și (ii) trei modele de acorduri cu autoritatea competentă care urmează să fie utilizate pentru a facilita punerea în aplicare a schimbului de rapoarte țară cu țară, respectiv pe baza 1) Convenției privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală, 2) convențiilor fiscale bilaterale și 3) Acordurilor privind schimbul de informații fiscale (TIEA). Este recunoscut faptul că țările în curs de dezvoltare pot solicita sprijin pentru implementarea eficientă a Raportului țară cu țară.

Legislația model

Legislația model conținută în Mecanismul de punere în aplicare a Raportului țară cu țară nu ia în considerare nici Constituția și sistemul juridic, nici structura și formularea legislației fiscale a unei anumite jurisdicții. Jurisdicțiile vor putea adapta acest model de legislație la propriile sisteme juridice, unde sunt necesare modificări ale legislației actuale.

Acorduri cu autoritățile competente

Convenția privind asistența administrativă reciprocă în domeniul fiscal („Convenția”), în temeiul Articolului 6, impune autorităților competente ale părților la Convenție să convină de comun acord asupra domeniului de aplicare a schimbului automat de informații și a procedurii care trebuie respectată. În contextul standardului comun de raportare, această cerință a fost transpusă într-un acord multilateral al autorității competente, care definește domeniul de aplicare, calendarul, procedurile și garanțiile conform

cărora trebuie să aibă loc schimbul automat.

Deoarece implementarea schimbului automat de informații prin intermediul unui acord multilateral al autorității competente în contextul standardului comun de raportare s-a dovedit a fi eficientă atât din punct de vedere al timpului, cât și al resurselor, aceeași abordare ar putea fi utilizată în scopul punerii în aplicare a schimbului automat de informații în legătură cu rapoartele țară cu țară. Prin urmare, Acordul multilateral al autorității competente privind schimbul de Rapoarte țară cu țară („țară cu țară MCAA") a fost elaborat, pe baza Convenției și inspirat din Acordul multilateral al autorității competente încheiat în contextul punerii în aplicare a Standardului comun de raportare. În plus, au fost elaborate alte două modele de acorduri ale autorității competente pentru schimburile de rapoarte țară cu țară, unul pentru schimburile în cadrul convențiilor de evitare a dublei impuneri și unul pentru schimburile în cadrul acordurilor de schimb de informații fiscale.

În conformitate cu Capitolul V alineatul 5 din prezentul Ghid OCDE 2017, unul dintre cele trei obiective ale documentației prețurilor de transfer este de a oferi administrațiilor fiscale informațiile necesare pentru a efectua o evaluare a riscului prețurilor de transfer în cunoștință de cauză, în timp ce Capitolul V alineatul 10 din prezentul Ghid OCDE 2017 prevede că identificarea și evaluarea eficientă a riscurilor constituie o etapă timpurie esențială în procesul de selectare a cazurilor adecvate pentru auditul prețurilor de transfer. Rapoartele țară cu țară schimbate pe baza modelelor de acorduri cu autoritățile competente conținute în prezentul pachet de implementare a Raportului țară cu țară reprezintă unul dintre cele trei niveluri ale documentației privind prețurile de transfer și, în conformitate cu alineatele 16, 17 și 25 din Capitolul V din prezentul Ghid OCDE 2017, vor furniza administrațiilor fiscale informații relevante și fiabile pentru a efectua o analiză eficientă și robustă a riscurilor legate de prețurile de transfer. În acest context, acordurile model ale autorității competente urmăresc să ofere cadrul pentru a pune informațiile conținute în Raportul țară cu țară la dispoziția autorităților fiscale în cauză, aceste informații fiind în mod previzibil relevante pentru administrarea și aplicarea legislației lor fiscale prin schimbul automat de informații.

Scopul țară cu țară MCAA este de a stabili regulile și procedurile care pot fi necesare pentru ca autoritățile competente din jurisdicțiile care implementează Acțiunea 13 a BEPS să facă schimb automat de Rapoarte țară cu țară întocmite de entitatea raportoare a unui grup multinațional de întreprinderi și depuse anual la autoritățile fiscale din jurisdicția de rezidență fiscală a entității respective cu autoritățile fiscale din toate jurisdicțiile în care operează grupul multinațional de întreprinderi.

Pentru majoritatea dispozițiilor, formularea este în esență aceeași cu textul Acordului multilateral al autorității competente în scopul schimburilor în temeiul Standardului comun de raportare. După caz, formularea a fost

completată sau modificată pentru a reflecta Orientările privind Raportul țară cu țară prevăzute în Capitolul V din prezentul Ghid OCDE 2017.

Ca pas următor, se intenționează să se elaboreze o schemă XML și un ghid de utilizare aferent pentru a facilita schimbul electronic de Rapoarte țară cu țară.

Legislația model privind Raportul țară cu țară

Articolul 1 Definiții

În sensul prezentei legi [titlul legii], următorii termeni au următoarele semnificații:

1. „Grup" înseamnă un ansamblu de întreprinderi legate prin dreptul de proprietate sau prin control, astfel încât fie este obligat să elaboreze situații financiare consolidate în scopuri de raportare financiară în temeiul principiilor contabile aplicabile, fie ar fi obligat să facă acest lucru dacă participațiile în capitalurile proprii ale oricăreia dintre întreprinderile respective ar fi tranzacționate la o bursă de valori publică.

2. Termenul „grup multinațional de întreprinderi" înseamnă orice Grup care (i) include două sau mai multe întreprinderi a căror rezidență fiscală se află în jurisdicții diferite sau include o întreprindere care este rezidentă în scopuri fiscale într-o jurisdicție și este supusă impozitării în ceea ce privește activitatea desfășurată printr-un sediu permanent într-o altă jurisdicție și (ii) nu este un grup multinațional de întreprinderi exclus.

3. Termenul „grup multinațional de întreprinderi exclus" înseamnă, în ceea ce privește orice exercițiu financiar al grupului, un grup cu venituri totale consolidate ale grupului mai mici de [750 de milioane de euro]/[introduceți o sumă în moneda locală aproximativ echivalentă cu 750 de milioane de euro începând cu ianuarie 2015] în cursul exercițiului imediat anterior exercițiului de raportare, așa cum se reflectă în situațiile sale financiare consolidate pentru exercițiul precedent.

4. Termenul „entitate constitutivă" reprezintă (i) orice unitate operațională separată a unui grup multinațional de întreprinderi care este inclusă în situațiile financiare consolidate ale grupului multinațional de întreprinderi în scopul raportării financiare, sau care ar fi inclusă în acestea dacă participațiile în capitalurile proprii ale respectivei unități operaționale aparținând unui grup multinațional de întreprinderi ar fi tranzacționate la o bursă de valori publică; (ii) orice astfel de unitate operațională care este exclusă din situațiile financiare consolidate ale grupului multinațional de întreprinderi exclusiv din motive de dimensiune sau de importanță și (iii) orice sediu permanent al oricărei unități operaționale separate a unui grup

multinațional de întreprinderi menționate la litera (i) sau (ii), cu condiția ca unitatea operațională în cauză să elaboreze o situație financiară separată pentru respectivul sediu permanent în scopul raportării financiare, al raportării în scopuri de reglementare sau al raportării fiscale ori în scopuri de control al gestiunii interne.

5. Termenul „entitate raportoare" înseamnă entitatea constitutivă care trebuie să depună un Raport țară cu țară în conformitate cu cerințele articolului 4 în jurisdicția sa de rezidență fiscală în numele grupului multinațional de întreprinderi. Entitatea raportoare poate fi societatea-mamă finală, societatea-mamă surogat sau orice entitate descrisă la articolul 2 alineatul 2.

6. Termenul „societate-mamă finală" înseamnă o entitate constitutivă a unui grup multinațional de întreprinderi care îndeplinește următoarele criterii:

i. are, în mod direct sau indirect, un interes suficient în ceea ce privește una sau mai multe entități constitutive ale grupului multinațional respectiv de întreprinderi , astfel încât este obligată să elaboreze situații financiare consolidate în temeiul principiilor contabile aplicate în general în jurisdicția în care își are rezidența fiscală, sau ar fi obligată sa facă acest lucru dacă participațiile sale în capitalurile proprii ar fi tranzacționate la o bursă de valori publică în jurisdicțiile în care aceasta are rezidența fiscală.

ii. în respectivul grup multinațional de întreprinderi nu există nicio altă entitate constitutivă care să aibă, în mod direct sau indirect, un interes precum cel descris la litera (a) în prima entitate constitutivă menționată.

7. Termenul „societate-mamă surogat" înseamnă o entitate constitutivă a grupului de întreprinderi multinaționale care a fost desemnată de respectivul grup de întreprinderi multinaționale ca unic substitut pentru societatea-mamă finală, să depună Raportul țară cu țară în jurisdicția de rezidență fiscală a respectivei entități constitutive, în numele respectivului grup de întreprinderi multinaționale, atunci când se aplică una sau mai multe dintre condițiile prevăzute la articolul 2 alineatul (2) subsecțiunea (ii).

8. Termenul „exercițiu financiar" înseamnă o perioadă contabilă anuală pentru care societatea mamă finală a grupului multinațional de întreprinderi își pregătește situațiile financiare.

9. Termenul „exercițiu financiar de raportare" înseamnă anul fiscal ale cărui rezultate financiare și operaționale sunt reflectate în Raportul țară cu țară definit la articolul 4.

10. Termenul „Acord al autorității competente calificate" înseamnă un

acord (i) care este încheiat între reprezentanții autorizați ai acelor jurisdicții care sunt părți la un acord internațional și (ii) care necesită schimbul automat de Rapoarte țară cu țară între jurisdicțiile părților.

11. Termenul „acord internațional" înseamnă Convenția multilaterală de asistență administrativă reciprocă în materie fiscală, orice convenție fiscală bilaterală sau multilaterală sau orice acord privind schimbul de informații fiscale la care [țara] este parte și care, prin termenii săi, prevede dispoziții legale pentru schimbul de informații fiscale între jurisdicții, inclusiv schimbul automat de astfel de informații.

12. Termenul „situații financiare consolidate" înseamnă situațiile financiare ale unui grup multinațional de întreprinderi în care activele, pasivele, veniturile, cheltuielile și fluxurile de numerar ale societății-mamă finale și ale entităților constitutive sunt prezentate ca fiind ale unei singure entități economice.

13. Termenul „eșec sistemic" cu privire la o jurisdicție înseamnă că o jurisdicție are un acord de autoritate competentă calificată în vigoare cu [Țara], dar a suspendat schimbul automat (din alte motive decât cele care sunt în conformitate cu termenii respectivului acord) sau nu a furnizat în mod automat Rapoarte țară cu țară [Țara] aflate în posesia grupurilor multinaționale de întreprinderi care au entități constitutive în [Țara].

Articolul 2

Obligația de depunere

1. Fiecare societate-mamă finală a unui grup multinațional de întreprinderi care este rezident fiscal în [Țara] va depune un Raport țară cu țară în conformitate cu cerințele articolului 4 la [Administrația fiscală a țării] cu privire la exercițiul financiar de raportare la sau înainte de data specificată la Articolul 5.

2. O entitate constitutivă care nu este societatea-mamă finală a unui grup multinațional de întreprinderi depune un Raport țară cu țară în conformitate cu cerințele articolului 4 la [Administrația fiscală națională] cu privire la exercițiul financiar de raportare al unui grup multinațional de întreprinderi din care face parte, la sau înainte de data specificată la Articolul 5, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

i. entitatea are rezidența fiscală în [Țara] și

ii. se aplică una dintre următoarele condiții:

a) Societatea-mamă finală a grupului multinațional de întreprinderi nu este obligată să prezinte un Raport țară cu țară în jurisdicțiile în care are rezidență fiscală;

b) jurisdicția în care societatea-mamă finală este rezidentă în scopuri fiscale are un acord internațional actual la care [Țara] este parte, dar nu are un acord de autoritate competentă calificată în vigoare la care [Țara] este parte prin termenul specificat la articolul 5 pentru depunerea Raportului țară cu țară pentru exercițiul financiar de raportare; sau

c) a existat un eșec sistemic din partea jurisdicției de rezidență fiscală a societății-mamă finale care a fost notificată de [Administrația fiscală a țării] entității constitutive rezidente în scopuri fiscale în [Țara].

În cazul în care există mai multe entități constitutive ale aceluiași grup multinațional de întreprinderi care sunt rezidente în scopuri fiscale în [Țara] și se aplică una sau mai multe dintre condițiile prevăzute la subsecțiunea (ii) de mai sus, grupul multinațional de întreprinderi poate desemna una dintre aceste entități constitutive să depună Raportul țară cu țară în conformitate cu cerințele Articolului 4 la [Administrația fiscală a țării] cu privire la orice exercițiu financiar de raportare la sau înainte de data specificată la Articolul 5 și să notifice [Administrația fiscală a țării] că depunerea este menită să îndeplinească cerința de depunere a tuturor entităților constitutive ale unui astfel de grup multinațional de întreprinderi care sunt rezidente în scopuri fiscale în [Țara].

15. Fără a aduce atingere dispozițiilor alineatului 2 din prezentul Articol 2, atunci când se aplică una sau mai multe dintre condițiile prevăzute la articolul 2 alineatul 2 litera (ii), o entitate descrisă la alineatul 2 din prezentul Articol 2 nu este obligată să depună un Raport țară cu țară la [Administrația fiscală națională] cu privire la orice an fiscal de raportare dacă grupul multinațional de întreprinderi a cărui entitate constitutivă este a pus la dispoziție un Raport țară cu țară în conformitate cu cerințele Articolului 4 cu privire la un astfel de an fiscal printr-o entitate-mamă surogat care depune Raportul țară cu țară la autoritatea fiscală din jurisdicția sa de rezidență fiscală la sau înainte de data specificată la Articolul 5 și care îndeplinește următoarele condiții:

a) jurisdicția în care are rezidența fiscală societatea-mamă surogat prevede obligația de a prezenta Rapoarte țară cu țară în conformitate cu cerințele Articolului 4;

b) jurisdicția de rezidență fiscală a societății-mamă surogat are un acord de autoritate competentă calificată în vigoare la care [Țara] este parte până la data specificată la Articolul 5 pentru depunerea Raportului țară cu țară pentru exercițiul financiar de raportare;

c) jurisdicția de rezidență fiscală a societății-mamă surogat nu a notificat [Administrația fiscală națională] cu privire la un eșec sistemic;

d) jurisdicția unde are rezidența fiscală societatea-mamă surogat a fost informată în conformitate cu alineatul 1 al Articolului 3 de către entitatea constitutivă cu rezidența fiscală în jurisdicția sa că ea este societatea-mamă surogat;

e) s-a transmis o înștiințare [Administrației fiscale naționale] în conformitate cu Articolul 3 alineatul 2.

Articolul 3
Notificare

1. Orice entitate constitutivă a unui grup multinațional de întreprinderi care este rezidentă în scopuri fiscale în [Țara] va notifica [Administrația fiscală a țării] dacă este societatea-mamă finală sau societatea-mamă surogat, nu mai târziu de [ultima zi a exercițiului financiar de raportare al respectivului grup de întreprinderi multinaționale].

2. În cazul în care o entitate constitutivă a unui grup multinațional de întreprinderi care este rezidentă în scopuri fiscale în [Țara] nu este societatea-mamă finală și nici societatea-mamă surogat, aceasta va notifica [Administrația fiscală națională] cu privire la identitatea și rezidența fiscală a entității raportoare, cel târziu până la [ultima zi a exercițiului financiar de raportare al respectivului grup multinațional de întreprinderi].

Articolul 4
Raportul țară cu țară

1. În sensul prezentei [titlul legii], un Raport țară cu țară cu privire la un grup multinațional de întreprinderi este un raport care conține:

i. informații agregate referitoare la suma veniturilor, profitul (pierderile) înainte de impozitul pe venit, impozitul pe venit plătit, impozitul pe venit acumulat, capitalul social, câștigurile de capital acumulate, numărul de salariați și active corporale, altele decât numerarul sau echivalentele de numerar pentru fiecare jurisdicție în care își desfășoară activitatea grupul multinațional de întreprinderi;

ii. identificarea fiecărei entități constitutive din grupul multinațional de întreprinderi, precizând jurisdicția în care are rezidența fiscală această entitate constitutivă și, în cazul în care este diferită de această jurisdicție

de rezidență fiscală, jurisdicția în temeiul cărei legislații este organizată respectiva entitate constitutivă și natura principalei sau principalelor

activități economice ale respectivei entități constitutive.

2. Raportul țară cu țară se depune într-o formă identică și aplicând definițiile și instrucțiunile conținute în modelul standard prevăzut în [Anexa III a Capitolului V din Orientările OCDE privind prețurile de transfer, deoarece acestea pot fi modificate periodic] / [Anexa III din *documentația privind prețurile de transfer și raportarea pentru fiecare țară* în parte cu privire la acțiunea 13 din *Planul de acțiune OCDE/G20 privind erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor*] / [Anexa la prezenta lege].

Articolul 5
Termenul de depunere

Raportul țară cu țară prevăzut de prezenta [titlul legii] se depune în termen de cel mult 12 luni de la ultima zi a exercițiului financiar de raportare al grupului multinațional de întreprinderi.

Articolul 6
Utilizarea și confidențialitatea informațiilor din Raportul țară cu țară

1. [Administrația fiscală națională] va utiliza Raportul țară cu țară în scopul evaluării riscurilor la nivel înalt privind prețurile de transfer și a altor riscuri legate de erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor în [țară], inclusiv evaluarea riscului de nerespectare de către membrii grupului de întreprinderi multinaționale a normelor aplicabile privind prețurile de transfer și, dacă este cazul, pentru analiza economică și statistică. Ajustările prețurilor de transfer efectuate de [Administrația fiscală națională] nu se vor baza pe raportul țară cu țară.

2. [Administrația fiscală națională] va păstra confidențialitatea informațiilor conținute în Raportul țară cu țară cel puțin în aceeași măsură în care s-ar aplica dacă astfel de informații i-ar fi fost furnizate în conformitate cu prevederile Convenției multilaterale privind asistența administrativă reciprocă în domeniul fiscal.

Articolul 7
Sancțiuni

Acest model de legislație nu include dispoziții privind sancțiunile care trebuie impuse în cazul în care o entitate raportoare nu respectă cerințele de raportare pentru Raportul țară cu țară. Se presupune că jurisdicțiile ar dori să extindă regimul actual de sancționare a documentației prețurilor de transfer la cerințele de depunere a Raportului țară cu țară.

Articolul 8
Data intrării în vigoare

Prezentul [titlu al legii] intră în vigoare pentru exercițiile financiare de raportare ale grupurilor multinaționale de întreprinderi care încep la sau după [1 ianuarie 2016].

Acordul multilateral al autorității competente privind schimbul de Rapoarte țară cu țară

Întrucât jurisdicțiile semnatarilor Acordului multilateral al autorității competente privind schimbul de Rapoarte țară cu țară („Acordul") sunt părți sau teritorii care intră sub incidența Convenției privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală sau a Convenției privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală, astfel cum a fost modificată prin Protocol („Convenția") sau au semnat, sau și-au exprimat intenția de a semna Convenția și recunosc că Convenția trebuie să fie în vigoare în legătură cu acestea înainte ca schimbul automat de Rapoarte țară cu țară să aibă loc;

Întrucât o țară care a semnat sau și-a exprimat intenția de a semna Convenția va deveni o jurisdicție, astfel cum este definită în Secțiunea 1 din prezentul Acord, numai după ce a devenit parte la Convenție;

Întrucât jurisdicțiile doresc să sporească transparența fiscală internațională și să îmbunătățească accesul autorităților fiscale respective la informații privind alocarea globală a veniturilor, impozitele plătite și anumiți indicatori ai localizării activității economice între jurisdicțiile fiscale în care operează grupurile de întreprinderi multinaționale prin schimbul automat de rapoarte anuale țară cu țară, în vederea evaluării riscurilor de prețuri de transfer la nivel înalt și a altor riscuri legate de erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor, precum și pentru analiza economică și statistică, după caz;

Întrucât legile respectivelor jurisdicții impun sau se preconizează că vor impune entității raportoare a unui grup multinațional de întreprinderi să depună anual un Raport țară cu țară;

Întrucât, Raportul țară cu țară este destinat să facă parte dintr-o structură pe trei niveluri, împreună cu un dosar principal și un dosar local, care reprezintă împreună o abordare standardizată a documentației prețurilor de transfer care va oferi administrațiilor fiscale informații relevante și fiabile pentru a efectua o analiză eficientă și robustă a riscului prețurilor de transfer;

Întrucât Capitolul III din Convenție autorizează schimbul de informații în scopuri fiscale, inclusiv schimbul de informații în mod automat, și permite autorităților competente din jurisdicții să convină asupra domeniului de aplicare și modalităților unor astfel de schimburi automate;

Întrucât Articolul 6 din Convenție prevede că două sau mai multe părți pot conveni de comun acord să facă schimb de informații în mod automat, deși schimbul efectiv de informații va avea loc pe o bază bilaterală între autoritățile competente;

Întrucât jurisdicțiile vor avea sau se preconizează că vor avea în vigoare, până la momentul în care va avea loc primul schimb de Rapoarte țară cu țară, (i) garanții adecvate pentru a se asigura că informațiile primite în temeiul prezentului Acord rămân confidențiale și sunt utilizate în scopul evaluării riscurilor legate de prețurile de transfer la nivel înalt și a altor riscuri legate de erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor, precum și pentru analiza economică și statistică, după caz, în conformitate cu secțiunea 5 din prezentul Acord, (ii) infrastructura pentru o relație de schimb eficientă (inclusiv procesele stabilite pentru a asigura schimburile de informații în timp util, exacte și confidențiale, comunicările eficiente și fiabile și capacitățile de a rezolva cu promptitudine întrebările și preocupările legate de schimburi sau cereri de schimburi și de a administra dispozițiile Secțiunii 4 din prezentul Acord) și (iii) legislația necesară pentru a solicita entităților raportoare să depună Raportul țară cu țară;

Întrucât jurisdicțiile fiscale se angajează să discute în scopul soluționării cazurilor de rezultate economice nedorite, inclusiv pentru întreprinderile individuale, în conformitate cu Articolul 24 alineatul 2 din Convenție, precum și cu Articolul 6 alineatul 1 din prezentul Acord;

Întrucât procedurile amiabile, de exemplu pe baza unei convenții privind evitarea dublei impuneri încheiate între jurisdicțiile autorităților competente, rămân aplicabile în cazurile în care raportul țară cu țară a fost schimbat în baza prezentului Acord;

Întrucât autoritățile competente ale jurisdicțiilor intenționează să încheie prezentul Acord fără a aduce atingere procedurilor legislative naționale (dacă există) și sub rezerva confidențialității și a altor măsuri de protecție prevăzute în convenție, inclusiv a dispozițiilor care limitează utilizarea informațiilor schimbate în temeiul acesteia;

Prin urmare, autoritățile competente au convenit după cum urmează:

SECȚIUNEA 1

Definiții

1. În sensul prezentului Acord, următoarele expresii sau termeni au următorul înțeles:

a) termenul **„jurisdicție”** înseamnă o țară sau un teritoriu în legătură cu care Convenția este în vigoare sau se aplică, ca urmare a semnării sau ratificării, în conformitate cu Articolul 28 sau prin extindere teritorială în conformitate cu Articolul 29 și care este parte semnatară a acestui Acord;

b) termenul **„autoritate competentă”** înseamnă, pentru fiecare jurisdicție, persoanele și autoritățile enumerate în anexa B a Convenției;

c) Termenul **„grup”** înseamnă un ansamblu de întreprinderi legate prin dreptul de proprietate sau prin control, astfel încât este fie obligat să elaboreze situații financiare consolidate în scopuri de raportare financiară în temeiul principiilor contabile aplicabile, fie ar fi obligat să facă acest lucru dacă participațiile în capitalurile proprii ale oricăreia dintre întreprinderile respective ar fi tranzacționate la o bursă de valori publică;

d) termenul **„grup multinațional de întreprinderi (IMN)”** înseamnă orice grup care (i) include două sau mai multe întreprinderi a căror rezidență fiscală se află în jurisdicții diferite sau include o întreprindere care este rezidentă în scopuri fiscale într-o jurisdicție și este supusă impozitării pentru activitatea desfășurată prin intermediul unui sediu permanent într-o altă jurisdicție și (ii) nu este un grup multinațional de întreprinderi exclus;

e) termenul **„grup multinațional de întreprinderi exclus”** înseamnă un grup care nu este obligat să depună un Raport țară cu țară pe baza faptului că veniturile anuale consolidate ale grupului în cursul exercițiului financiar imediat anterior exercițiului financiar de raportare, astfel cum sunt reflectate în situațiile sale financiare consolidate pentru exercițiul financiar precedent, se situează sub pragul definit în dreptul intern de către jurisdicție și sunt în concordanță cu raportul din 2015, astfel cum poate fi modificat în urma revizuirii din 2020 avute în vedere în acesta;

f) termenul **„entitate constitutivă”** înseamnă (i) (i) orice unitate operațională separată a unui grup multinațional de întreprinderi care

este inclusă în situațiile financiare consolidate ale grupului multinațional de întreprinderi în scopul raportării financiare, sau care ar fi inclusă în acestea dacă participațiile în capitalurile proprii ale respectivei unități operaționale aparținând unui grup multinațional de întreprinderi ar fi tranzacționate la o bursă de valori publică; (ii) orice astfel de unitate operațională care este exclusă din situațiile financiare consolidate ale grupului multinațional de întreprinderi exclusiv din motive de dimensiune sau de importanță și (iii) orice sediu permanent al oricărei unități operaționale separate a unui grup multinațional de întreprinderi menționate la litera (i) sau (ii), cu condiția ca unitatea operațională în cauză să elaboreze o situație financiară separată pentru respectivul sediu permanent în scopul raportării financiare, al raportării în scopuri de reglementare sau al raportării fiscale ori în scopuri de control al gestiunii interne;

g) termenul **„entitate raportoare”** înseamnă entitatea constitutivă care, în temeiul dreptului intern din jurisdicția sa de rezidență fiscală, depune Raportul țară cu țară în capacitatea sa de a face acest lucru în numele grupului multinațional de întreprinderi;

h) termenul **„Raport** țară cu țară**”** înseamnă Raportul țară cu țară care trebuie depus anual de către entitatea raportoare în conformitate cu legile din jurisdicția sa de rezidență fiscală și cu informațiile care trebuie raportate în temeiul acestor legi care acoperă elementele și reflectă formatul stabilit în raportul din 2015, astfel cum poate fi modificat în urma revizuirii din 2020 avute în vedere în acesta;

i) termenul **„Raportul din 2015”** înseamnă raportul consolidat, intitulat *Documentația privind prețurile de transfer și Raportarea țară cu țară* privind acțiunea 13 din *Planul de acțiune al OCDE/G20 privind erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor*;

j) termenul „**organism de coordonare**” înseamnă organismul de coordonare al Convenției care, în conformitate cu Articolul 24 alineatul 3 din Convenție, este compus din reprezentanți ai autorităților competente ale părților la Convenție;

k) termenul **„secretariatul organismului de coordonare”** înseamnă secretariatul OCDE care, în conformitate cu Articolul 24 alineatul 3 din Convenție, oferă sprijin organismului de coordonare;

l) termenul **„acord în vigoare”** înseamnă, în ceea ce privește oricare două autorități competente, că ambele autorități competente și-au

indicat intenția de a face schimb automat de informații între ele și au îndeplinit celelalte condiții prevăzute la alineatul (2) din secțiunea 8. O listă a autorităților competente între care prezentul acord este în vigoare urmează să fie publicată pe site-ul OCDE.

2. În ceea ce privește aplicarea prezentului Acord în orice moment de către o autoritate competentă dintr-o jurisdicție, orice termen care nu este definit altfel în prezentul Acord va avea, cu excepția cazului în care contextul impune altfel sau autoritățile competente sunt de acord cu un înțeles comun (astfel cum este permis de legislația internă), sensul pe care îl are la acel moment în temeiul legislației jurisdicției care aplică prezentul Acord, orice înțeles în temeiul legislației fiscale aplicabile a respectivei jurisdicții prevalează asupra unui înțeles dat termenului în temeiul altor legi ale respectivei jurisdicții.

SECȚIUNEA 2

Schimbul de informații cu privire la grupurile multinaționale de întreprinderi

1. În conformitate cu dispozițiile Articolelor 6, 21 și 22 din Convenție, fiecare autoritate competentă va schimba anual, în mod automat, Raportul țară cu țară primit de la fiecare entitate raportoare care este rezidentă în scopuri fiscale în jurisdicția sa cu toate celelalte autorități competente din jurisdicții pentru care are prezentul acord în vigoare și în care, pe baza informațiilor din Raportul țară cu țară, una sau mai multe entități constitutive ale grupului multinațional de întreprinderi al entității raportoare sunt fie rezidente în scopuri fiscale, fie sunt supuse impozitării în ceea ce privește activitatea desfășurată printr-un sediu permanent.

2. Fără a aduce atingere alineatului precedent, autoritățile competente din jurisdicțiile care au indicat că vor fi enumerate ca jurisdicții nereciproce pe baza notificării acestora în conformitate cu alineatul 1 litera (b) din secțiunea 8 vor trimite Rapoarte țară cu țară în conformitate cu alineatul (1), dar nu vor primi rapoarte țară cu țară în temeiul prezentului Acord. Autoritățile competente din jurisdicțiile care nu sunt enumerate ca jurisdicții nereciproce vor trimite și vor primi informațiile specificate la alineatul 1. Cu toate acestea, autoritățile competente nu vor trimite astfel de informații autorităților competente din jurisdicțiile incluse în lista sus-menționată a jurisdicțiilor nereciproce.

SECȚIUNEA 3

Cadrul temporal și modalitățile de efectuare a schimbului automat de informații

1. În scopul schimbului de informații din secțiunea 2, se va specifica moneda sumelor cuprinse în Raportul țară cu țară.

2. În ceea ce privește alineatul 1 din Secțiunea 2, trebuie transmis mai întâi un Raport țară cu țară cu privire la exercițiul financiar al grupului multinațional de întreprinderi care începe la sau după data indicată de autoritatea competentă în înștiințarea în conformitate cu alineatul 1a din Secțiunea 8, cât mai curând posibil și nu mai târziu de 18 luni de la ultima zi a exercițiului financiar respectiv. Fără a aduce atingere celor de mai sus, există necesitatea schimbului unui Raport țară cu țară numai dacă ambele autorități competente au prezentul Acord în vigoare și jurisdicțiile lor relevante dispun de o legislație în vigoare care impune depunerea de Rapoarte țară cu țară cu privire la exercițiul financiar la care se referă Raportul țară cu țară și care este în concordanță cu domeniul de aplicare al schimbului prevăzut în Secțiunea 2.

3. Sub rezerva alineatului 2, Raportul țară cu țară trebuie transmis cât mai curând posibil și nu mai târziu de 15 luni de la ultima zi a exercițiului financiar al grupului multinațional de întreprinderi la care se referă Raportul țară cu țară.

4. Autoritățile competente vor schimba automat Rapoartele țară cu țară printr-o schemă comună în meta-limbajul de marcare XML.

5. Autoritățile competente vor depune eforturi și vor conveni asupra uneia sau mai multor metode de transmitere electronică a datelor, inclusiv standarde de criptare, în vederea maximizării standardizării și minimizării complexității și costurilor și vor înștiința secretariatul organismului de coordonare cu privire la astfel de metode standardizate de transmitere și criptare.

SECȚIUNEA 4

Colaborarea în materie de conformitate și punere în aplicare

O autoritate competentă va înștiința cealaltă autoritate competentă atunci când prima autoritate competentă menționată are motive să creadă, în ceea ce privește o entitate raportoare care este rezidentă în scopuri fiscale în jurisdicția celeilalte autorități competente, că o eroare ar fi putut duce la raportarea incorectă sau incompletă a informațiilor sau că există o neconformitate a unei entități raportoare cu privire la obligația sa de a depune un Raport țară cu țară. Autoritatea competentă notificată va lua toate măsurile necesare prevăzute de legislația internă pentru a remedia erorile sau

cazul de nerespectare care fac obiectul notificării.

SECȚIUNEA 5

Confidențialitatea, protecția datelor și utilizarea adecvată

1. Toate informațiile schimbate sunt supuse regulilor de confidențialitate și altor garanții prevăzute în Convenție, inclusiv dispozițiilor care limitează utilizarea informațiilor schimbate.

2. În plus față de restricțiile de la alineatul 1, utilizarea informațiilor va fi limitată în continuare la utilizările permise descrise în prezentul alineat. În special, informațiile primite prin intermediul Raportului țară cu țară vor fi utilizate pentru evaluarea prețurilor de transfer la nivel înalt, a erodării bazei impozabile și a riscurilor legate de transferul profiturilor și, după caz, pentru analiza economică și statistică. Informațiile nu vor fi utilizate ca substitut pentru o analiză detaliată a prețurilor de transfer ale tranzacțiilor și prețurilor individuale pe baza unei analize funcționale complete și a unei analize de comparabilitate complete. Se recunoaște că informațiile din Raportul țară cu țară în sine nu constituie dovezi concludente că prețurile de transfer sunt sau nu sunt adecvate și, în consecință, ajustările prețurilor de transfer nu se vor baza pe Raportul țară cu țară. Ajustările necorespunzătoare efectuate cu încălcarea prezentului alineat de către administrațiile fiscale locale vor fi admise în orice procedură a autorității competente. Fără a aduce atingere celor de mai sus, nu există nicio interdicție privind utilizarea datelor din Raportul țară cu țară ca bază pentru efectuarea de investigații suplimentare cu privire la acordurile de stabilire a prețurilor de transfer ale grupului multinațional de întreprinderi sau cu privire la alte aspecte fiscale în cursul unui control fiscal și, prin urmare, pot fi efectuate ajustări adecvate ale venitului impozabil al unei entități constitutive.

3. În măsura permisă de legislația aplicabilă, o autoritate competentă va înștiința imediat secretariatul organismului de coordonare cu privire la orice cazuri de nerespectare a alineatelor 1 și 2 din prezenta Secțiune, inclusiv orice măsuri de remediere, precum și orice măsuri luate cu privire la nerespectarea alineatelor menționate mai sus. Secretariatul organismului de coordonare va înștiința toate autoritățile competente cu privire la care acesta este un acord în vigoare cu prima autoritate competentă menționată.

SECȚIUNEA 6

Consultări

1. În cazul în care o ajustare a venitului impozabil al unei entități constitutive, ca urmare a unor inspecții suplimentare pe baza datelor din Raportul țară cu țară, duce la rezultate economice nedorite, inclusiv în cazul în care

apar astfel de cazuri pentru o anumită întreprindere, autoritățile competente din jurisdicțiile în care sunt rezidente entitățile constitutive afectate se vor consulta reciproc și vor discuta în scopul soluționării cazului.

2. În cazul în care apar dificultăți în punerea în aplicare sau interpretarea prezentului Acord, o autoritate competentă poate solicita consultări cu una sau mai multe dintre autoritățile competente pentru a elabora măsuri adecvate pentru a se asigura că prezentul Acord este îndeplinit. În special, o autoritate competentă se consultă cu cealaltă autoritate competentă, înainte ca prima autoritate competentă menționată să stabilească că există un eșec sistemic al schimbului de Rapoarte țară cu țară cu cealaltă autoritate competentă. În cazul în care prima autoritate competentă menționată ia o astfel de decizie, aceasta va notifica secretariatul organismului de coordonare care, după ce a informat cealaltă autoritate competentă în cauză va notifica toate autoritățile competente. În măsura permisă de legislația aplicabilă, oricare dintre autoritățile competente poate, dacă dorește, prin intermediul secretariatului organismului de coordonare, să implice și alte autorități competente care au prezentul Acord în vigoare în vederea găsirii unei soluții acceptabile la această problemă.

3. Autoritatea competentă care a solicitat consultările în temeiul alineatului 2 se asigură, după caz, că Secretariatul organismului de coordonare este notificat cu privire la orice concluzii la care s-a ajuns și la măsurile care au fost elaborate, inclusiv absența unor astfel de concluzii sau măsuri, iar secretariatul organismului de coordonare va notifica toate autoritățile competente, chiar și cele care nu au participat la consultări, cu privire la orice astfel de concluzii sau măsuri. Informațiile specifice contribuabilului, inclusiv informațiile care ar dezvălui identitatea contribuabilului implicat, nu trebuie furnizate.

SECȚIUNEA 7

Modificări

Prezentul Acord poate fi modificat prin consens prin acordul scris al tuturor autorităților competente care au Acordul în vigoare. Cu excepția cazului în care s-a convenit altfel, o astfel de modificare intră în vigoare în prima zi a lunii următoare expirării unei perioade de o lună de la data ultimei semnări a unui astfel de acord scris.

SECȚIUNEA 8

Durata Acordului

1. Autoritatea competentă trebuie să transmită, în momentul semnării prezentului Acord sau cât mai curând posibil după aceea, o

notificare secretariatului organismului de coordonare care precizează:

a) că jurisdicția sa fiscală dispune de legile necesare pentru a solicita entităților raportoare să depună un Raport țară cu țară și că jurisdicția sa va solicita depunerea de rapoarte țară cu țară cu privire la exercițiile financiare ale entităților raportoare care încep la sau după data stabilită în înștiințare;

b) dacă jurisdicția urmează să fie inclusă în lista jurisdicțiilor nereciproce;

c) una sau mai multe metode de transmitere electronică a datelor, inclusiv criptarea;

d) că dispune de cadrul juridic și infrastructura necesare pentru a asigura standardele necesare de confidențialitate și de protecție a datelor în conformitate cu Articolul 22 din Convenție și cu alineatul 1 și Secțiunea 5 din prezentul Acord, precum și că utilizează în mod corespunzător informațiile din Rapoartele țară cu țară, așa cum sunt descrise la alineatul 2 din Secțiunea 5 din prezentul Acord și anexând chestionarul de confidențialitate și de protecție a datelor completat, atașat ca anexă la prezentul Acord; și

e) că include (i) o listă a jurisdicțiilor autorităților competente cu privire la care intenționează să aibă prezentul Acord în vigoare, în urma procedurilor legislative naționale pentru intrarea în vigoare (dacă există) sau (ii) o declarație a autorității competente că intenționează ca prezentul Acord să intre în vigoare alături de toate celelalte autorități competente care transmit o înștiințare în conformitate cu alineatul 1e din Secțiunea 8.

Autoritățile competente trebuie să înștiințeze cu celeritate secretariatul organismului de coordonare cu privire la orice modificare ulterioară care trebuie adusă conținutului notificării menționat mai sus.

2. Prezentul Acord va intra în vigoare între două autorități competente la ultima dintre următoarele date: (i) data la care cea de-a doua dintre cele două autorități competente a notificat secretariatul organismului de coordonare în temeiul alineatului (1), care include competența celeilalte autorități competente în temeiul alineatului (1e) și (ii) data la care convenția a intrat în vigoare și este în vigoare pentru ambele jurisdicții.

3. Secretariatul organismului de coordonare va menține o listă cu autoritățile competente care au semnat Acordul și autoritățile competente între care acest Acord este în vigoare, care va fi publicată pe site-ul OCDE.

În plus, Secretariatul organismului de coordonare va publica informațiile furnizate de autoritățile competente în conformitate cu alineatele 1a și b pe site-ul OCDE.

4. Informațiile furnizate în conformitate cu subparagrafele 1c până la 1e vor fi puse la dispoziția altor semnatari, la cererea scrisă a Secretariatului organismului de coordonare.

5. Autoritatea competentă poate suspenda temporar schimbul de informații în temeiul prezentului Acord, înștiințând în scris o altă autoritate competentă că a stabilit că există sau a existat o neconformitate semnificativă din partea celei de-a doua autorități competente menționate în ceea ce privește prezentul Acord. Înainte de a face o astfel de determinare, prima autoritatea competentă menționată se va consulta cu cealaltă autoritate competentă. În sensul prezentului alineat, neconformitatea semnificativă înseamnă nerespectarea alineatelor 1 și 2 din Secțiunea 5 și a alineatului 1 din Secțiunea 6 din prezentul Acord și/sau a dispozițiilor corespunzătoare din Convenție, precum și nerespectarea de către autoritatea competentă a obligației de a furniza în timp util sau în mod adecvat informațiile solicitate în temeiul prezentului Acord. Suspendarea va avea efect imediat și va dura până când a doua autoritate competentă menționată va stabili într-un mod acceptabil pentru ambele autorități competente că nu a existat nicio neconformitate semnificativă sau că a doua autoritate competentă menționată a adoptat măsuri relevante care abordează neconformitatea semnificativă. În măsura permisă de legislația aplicabilă, oricare dintre autoritățile competente poate, dacă dorește, prin intermediul Secretariatului organismului de coordonare, să implice și alte autorități competente care au prezentul Acord în vigoare în vederea găsirii unei soluții acceptabile la această problemă.

6. Autoritatea competentă își poate înceta participarea la prezentul Acord sau, dacă este vorba despre o anumită autoritate competentă, prin notificarea în scris a încetării către Secretariatul organismului de coordonare. Rezilierea va produce efecte în prima zi a lunii care urmează după expirarea unei perioade de 12 luni de la data primirii preavizului de reziliere. În caz de reziliere, toate informațiile primite anterior în temeiul prezentului Acord vor rămâne confidențiale și vor face obiectul termenilor Convenției.

SECȚIUNEA 9

Secretariatul organismului de coordonare

Cu excepția cazului în care se prevede altfel în Acord, Secretariatul organismului de coordonare va notifica toate autoritățile competente cu privire la orice notificări pe care le-a primit în temeiul prezentului Acord și

va transmite o notificare tuturor semnatarilor Acordului atunci când o nouă autoritate competentă semnează Acordul.

Întocmit în limba engleză și franceză, ambele texte fiind în mod egal autentice .

Anexa la Acord – Chestionar privind confidențialitatea și protecția datelor

1. Cadrul juridic

Cadrul juridic trebuie să asigure confidențialitatea informațiilor fiscale schimbate și să limiteze utilizarea acestora în scopuri adecvate. Cele două componente de bază ale unui astfel de cadru sunt termenii tratatului aplicabil, Acordul privind schimbul de informații în domeniul fiscal (TIEA) sau alt acord bilateral pentru schimbul de informații și legislația internă a unei jurisdicții.

1.1 Convenții fiscale, TIEA și alte acorduri de schimb	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Dispoziții din tratatele fiscale, TIEA și acordurile internaționale care impun confidențialitatea informațiilor schimbate și restricționează utilizarea în scopurile prevăzute
Cum asigură confidențialitatea și restricționează utilizarea atât a informațiilor trimise către alte state contractante, cât și a informațiilor primite ca răspuns la o cerere clauzele privind schimbul de informații din convențiile fiscale, TIEA și alte acorduri bilaterale privind schimbul de informații?	
1.2 Legislația internă	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Legislația internă trebuie să aplice garanții informațiilor contribuabililor schimbate în temeiul unui tratat, al TIEA sau al altui acord internațional și să trateze aceste acorduri de schimb de informații ca fiind obligatorii, să restricționeze accesul și utilizarea datelor și să impună sancțiuni pentru încălcări.
Cum protejează și restricționează legile și reglementările dvs. interne utilizarea informațiilor schimbate în scopuri fiscale în temeiul convențiilor fiscale, TIEA sau al altor instrumente de schimb? Cum împiedică administrația fiscală utilizarea abuzivă a datelor confidențiale și interzice transferul informațiilor fiscale de la organul administrativ fiscal la organele guvernamentale nefiscale?	

2. Gestionarea securității informațiilor

Sistemele de management al securității informațiilor utilizate de administrația fiscală a fiecărei jurisdicții trebuie să respecte standarde care să asigure protecția datelor confidențiale ale contribuabililor. De exemplu, trebuie să existe un proces de verificare pentru angajații care manipulează informațiile, limite privind cine poate accesa informațiile și sisteme de detectare și urmărire a divulgărilor neautorizate. Standardele acceptate la nivel internațional pentru securitatea informațiilor sunt cunoscute sub numele de „seria ISO/IEC 27000”. După cum este descris mai detaliat mai jos, administrația fiscală trebuie să poată documenta faptul că este în conformitate cu standardele din seria ISO/IEC 27000 sau că dispune de un cadru echivalent de securitate a informațiilor și că informațiile despre contribuabili obținute în cadrul unui acord de schimb sunt protejate în cadrul respectiv.

2.1.1 Verificarea antecedentelor și a contractelor	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Verificări și investigarea antecedentelor pentru angajați și contractori ▪ Procesul de angajare și contractele ▪ Coordonatori responsabili
Ce proceduri guvernează investigarea de către administrația fiscală a antecedentelor angajaților și contractorilor care pot avea acces la, pot utiliza sau sunt responsabili pentru protejarea datelor primite prin schimbul de informații? Aceste informații sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați referința. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat al procedurilor.	
2.1.2 Instruire și conștientizare	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Instruire inițială și instruire periodică de conștientizare a securității bazată pe roluri, riscuri de securitate și legislația aplicabilă
Ce instruire oferă administrația fiscală angajaților și contractorilor cu privire la informațiile confidențiale, inclusiv datele primite de la parteneri prin schimbul de informații? Administrația dvs. fiscală asigură o versiune publică a cerințelor? Dacă da, vă rugăm să furnizați referința. dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat al cerinței. --END--	
2.1.3 Politicile la plecarea angajaților/consultanților	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare	▪ Politici de plecare pentru încetarea accesului la informații confidențiale

principale	

Ce proceduri asigură administrația fiscală privind încetarea accesului la informații confidențiale pentru angajații și consultanții care pleacă? Procedurile sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați referința. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat al procedurilor.

2.2.1 Securitate fizică: accesul în spații

Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Măsuri de securitate pentru restricționarea intrării în incintă: agenți de pază, politici, proceduri de acces la intrare

Ce proceduri asigură administrația fiscală pentru a acorda angajaților, consultanților și vizitatorilor acces la spațiile în care sunt stocate informații confidențiale, pe suport de hârtie sau electronic? Procedurile sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați referința. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat al procedurilor.

2.2.2 Securitate fizică: Stocarea fizică a documentelor

Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Stocare fizică sigură pentru documente confidențiale: politici și proceduri

Ce proceduri asigură administrația fiscală pentru primirea, prelucrarea, arhivarea, recuperarea și eliminarea copiilor pe suport de hârtie ale datelor confidențiale primite de la contribuabili sau din schimbul de informații cu partenerii? Administrația dvs. fiscală asigură proceduri pe care angajații trebuie să le urmeze atunci când părăsesc spațiul de lucru la sfârșitul zilei? Sunt aceste proceduri disponibile publicului? Dacă da, vă rugăm să furnizați referința. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.

Administrația dvs. fiscală are o politică de clasificare a datelor? Dacă da, vă rugăm să descrieți modul în care procedurile dvs. de stocare a documentelor diferă pentru datele de la toate nivelurile de clasificare. Sunt aceste proceduri disponibile publicului? Dacă da, vă rugăm să furnizați referința. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat. —END—

2.3 Planificare	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Planificarea documentației pentru dezvoltarea, actualizarea și implementarea sistemelor informatice de securitate
Ce proceduri asigură administrația fiscală pentru a dezvolta, documenta, actualiza și implementa securitatea sistemelor informatice utilizate pentru primirea, procesarea, arhivarea și recuperarea informațiilor confidențiale? Sunt aceste proceduri disponibile publicului? Dacă da, vă rugăm să furnizați referința. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat. **Ce proceduri asigură administrația fiscală în ceea ce privește actualizările periodice ale Planului privind securitatea informațiilor pentru a aborda modificările aduse mediului sistemelor informatice și cum sunt rezolvate problemele și riscurile identificate în timpul implementării Planului privind securitatea informațiilor? Sunt aceste proceduri disponibile publicului? Dacă da, vă rugăm să furnizați referința. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.**	
2.4 Gestionarea configurației	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Gestionarea configurației și controale de securitate
Ce politici asigură administrația fiscală pentru a reglementa configurarea și actualizările sistemului? Politicile sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați referința. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat. [/Sfârșit întrebare]	
2.5 Controlul accesului	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Politici și proceduri de control al accesului: personal autorizat și schimb internațional de informații
Ce politici asigură administrația fiscală pentru a limita accesul la sistem doar utilizatorilor autorizați și pentru a proteja datele în timpul transmiterii atunci când sunt primite și stocate? Vă rugăm să descrieți modul în care politicile administrației dvs. fiscale privind autorizarea accesului și transmiterea datelor cuprind și datele primite de la un partener de schimb de informații în temeiul unui tratat sau al TIEA sau al altui acord de schimb. Politicile sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați referința. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.	

2.6 Identificare și autentificare	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Autentificarea utilizatorilor și dispozitivelor de identificare care necesită acces la sistemele informatice
Ce politici și proceduri asigură administrația fiscală pentru fiecare sistem informatic conectat la date confidențiale? Politicile și procedurile sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat. **Ce politici și proceduri guvernează autentificarea utilizatorilor autorizați ai administrației fiscale prin sisteme conectate la date confidențiale? Politicile și procedurile sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.**	
2.7 Audit și responsabilitate	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Acțiuni electronice trasabile în cadrul sistemelor ▪ Proceduri de audit al sistemului: monitorizarea, analizarea, investigarea și raportarea utilizării ilegale/neautorizate
Ce politici și proceduri asigură administrația fiscală pentru a se asigura că au loc audituri de sistem care detectează accesul neautorizat? Politicile sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.	
2.8 Întreținere	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Întreținerea periodică și la timp a sistemelor ▪ Controale asupra: echipamentelor, procedurilor și mecanismelor de întreținere a sistemului și de utilizare a personalului
Ce politici guvernează întreținerea periodică eficientă a sistemului de către administrația fiscală? Aceste politici sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat. **Ce proceduri guvernează soluționarea deficiențelor de sistem identificate de administrația fiscală? Sunt aceste proceduri disponibile publicului? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.**	

2.9 Protecția sistemului și a comunicațiilor	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Proceduri de monitorizare, control și protecție a comunicațiilor către și de la sistemele informatice
Ce politici și proceduri asigură administrația fiscală pentru transmiterea și primirea electronică a datelor confidențiale? Vă rugăm să descrieți cerințele de securitate și criptare abordate în aceste politici. Aceste politici sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.	
2.10 Integritatea sistemului și a informațiilor	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Proceduri de identificare, raportare și corectare a defecțiunilor sistemului informatic în timp util ▪ Protecție împotriva virușilor și alerte de securitate ale sistemului de monitorizare
Ce proceduri asigură administrația fiscală pentru a identifica, raporta și corecta defecțiunile sistemului informatic în timp util? Vă rugăm să descrieți modul în care aceste proceduri asigură protecția sistemelor împotriva codurilor malițioase (viruși) care dăunează integrității datelor. Sunt aceste proceduri disponibile publicului? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.	
2.11 Evaluări de securitate	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Procese utilizate pentru testarea, validarea și autorizarea controalelor de securitate pentru protejarea datelor, corectarea deficiențelor și reducerea vulnerabilităților
Ce politici asigură și actualizează în mod regulat administrația fiscală pentru revizuirea proceselor utilizate pentru testarea, validarea și autorizarea unui plan de control al securității? Politica este disponibilă public? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.	
2.12 Planificarea situațiilor neprevăzute	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Planuri de intervenție în caz de urgență, operațiuni de rezervă și recuperare post-dezastru a sistemelor informatice
Ce planuri și proceduri de urgență menține administrația fiscală pentru a reduce impactul divulgării necorespunzătoare a datelor sau al pierderii nerecuperabile a datelor? Planurile și procedurile sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.	

2.13 Evaluarea riscurilor	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Risc potențial de acces neautorizat la informațiile contribuabilului ▪ Riscul și amploarea daunelor cauzate de utilizarea, divulgarea sau perturbarea neautorizată a sistemelor de informații privind contribuabilii ▪ Proceduri de actualizare a metodologiilor de evaluare a riscurilor
Administrația dvs. fiscală efectuează analize de risc pentru a identifica riscurile și impactul potențial al accesului, utilizării și divulgării neautorizate de informații sau al distrugerii sistemelor informatice? Ce proceduri asigură administrația fiscală pentru a actualiza metodologiile de evaluare a riscurilor? Sunt aceste evaluări și politici de risc disponibile publicului? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.	
2.14 Achiziția de sisteme și servicii	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Metode și procese pentru a asigura că furnizorii terți de sisteme informatice procesează, stochează și transmit informațiile confidențiale în conformitate cu cerințele de securitate informatică
Ce procese asigură administrația fiscală pentru a se asigura că furnizorii terți aplică controale de securitate adecvate care sunt în concordanță cu cerințele de securitate informatică privind informațiile confidențiale? Procesele sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.	
2.15 Protecția mediilor digitale	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Procese de protecție a informațiilor în formă tipărită sau digitală ▪ Măsuri de securitate utilizate pentru a limita accesul la informațiile media numai utilizatorilor autorizați ▪ Metode de curățare sau distrugere a mediilor digitale înainte de eliminare sau reutilizare
Ce procese asigură administrația fiscală pentru a stoca în siguranță și limita accesul la informații confidențiale în formă tipărită sau digitală primite din orice sursă? Cum distruge administrația fiscală în siguranță informațiile confidențiale din mediile informatice înainte de eliminarea acestora? Procesele sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.	

2.16 Protecția datelor schimbate prin Convenție (anterior Prevenirea combinării datelor)	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Proceduri pentru a se asigura că dosarele schimbate prin Convenție sunt protejate și etichetate în mod clar ▪ Metode de clasificare a dosarelor schimbate prin Convenție
Ce politici și procese asigură administrația dvs. fiscală pentru a stoca informații confidențiale și pentru a le eticheta în mod clar ca fiind schimbate prin Convenție după primirea de la autoritățile competente străine? Aceste politici și procese sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.	
2.17 Politici privind eliminarea informațiilor	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Proceduri pentru eliminarea corectă a fișierelor electronice și pe suport de hârtie
Ce proceduri asigură administrația fiscală pentru eliminarea informațiilor confidențiale? Aceste proceduri se extind la schimbul de informații cu autoritățile competente străine? Procedurile sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.	

3. Monitorizare și aplicare

Pe lângă păstrarea confidențialității informațiilor schimbate prin Convenție, administrațiile fiscale trebuie să se poată asigura că utilizarea acestora va fi limitată la scopurile definite în acordul aplicabil privind schimbul de informații. Astfel, respectarea unui cadru acceptabil de securitate a informațiilor nu este suficientă pentru a proteja datele fiscale schimbate prin tratat. În plus, legislația internă trebuie să impună penalizări sau sancțiuni pentru divulgarea sau utilizarea necorespunzătoare a informațiilor contribuabililor. Pentru a asigura punerea în aplicare, aceste legi trebuie consolidate prin resurse și proceduri administrative adecvate.

3.1 Penalități și sancțiuni	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Sancțiuni impuse pentru divulgarea neautorizată ▪ Practici de atenuare a riscurilor

Administrația dvs. fiscală are capacitatea de a impune sancțiuni pentru divulgarea neautorizată a informațiilor confidențiale? Sancțiunile se extind la divulgarea neautorizată a informațiilor confidențiale schimbate cu un partener la Convenție sau TIEA? Sunt sancțiunile disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.

3.2.1 Controlul accesului neautorizat și divulgarea informațiilor	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Monitorizare pentru detectarea încălcării confidențialității ▪ Raportarea încălcărilor
Ce proceduri are administrația fiscală pentru a monitoriza încălcările confidențialității? Ce politici și proceduri are administrația dvs. fiscală prin care le solicită angajaților și contractorilor să raporteze încălcări reale sau potențiale ale confidențialității? Ce rapoarte întocmește administrația fiscală atunci când are loc o încălcare a confidențialității? Aceste politici și proceduri sunt disponibile public? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.	

3.2.2 Sancțiuni și experiență anterioară	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	▪ Divulgări neautorizate anterioare ▪ Modificări ale politicii/procesului pentru a preveni încălcările viitoare ale confidențialității
Au existat cazuri în jurisdicția dvs. fiscală în care informațiile confidențiale au fost divulgate în mod necorespunzător? Au existat cazuri în jurisdicția dvs. în care informațiile confidențiale primite de autoritatea competentă de la un partener de schimb de informații au fost divulgate altfel decât în conformitate cu termenii instrumentului în temeiul căruia au fost furnizate? Administrația fiscală sau inspectorul general pun la dispoziția publicului descrieri ale încălcărilor, penalităților/sancțiunilor impuse și modificărilor puse în aplicare pentru a atenua riscul și a preveni încălcările viitoare? Dacă da, vă rugăm să furnizați o referință. Dacă nu, vă rugăm să furnizați un rezumat.	

Acordul autorității competente
privind schimbul de Rapoarte țară cu țară pe baza unei Convenții privind dubla impunere („DTC CAA”)

Întrucât Guvernul [Țara A] și Guvernul [Țara B] doresc să crească transparența fiscală internațională și să îmbunătățească accesul autorităților fiscale respective la informații privind alocarea globală a veniturilor, impozitele plătite și anumiți indicatori ai localizării activității economice între jurisdicțiile fiscale în care operează grupurile multinaționale de întreprinderi (IMN) prin schimbul automat de Rapoarte anuale țară cu țară, în vederea evaluării riscurilor la nivel înalt legate de prețurile de transfer și a altor riscuri legate de erodarea bazei de impozitare și transferul profiturilor, precum și pentru analiza economică și statistică, după caz;

Întrucât legile țărilor respective impun sau se preconizează că vor impune entității raportoare a unui grup multinațional de întreprinderi să depună anual un Raport țară cu țară;

Întrucât Raportul țară cu țară este destinat să facă parte dintr-o structură pe trei niveluri, împreună cu un dosar principal și un dosar local, care reprezintă împreună o abordare standardizată a documentației privind prețurile de transfer, care va oferi administrațiilor fiscale informații relevante și fiabile pentru a efectua o analiză eficientă și robustă a riscului prețurilor de transfer;

Întrucât articolul […] din Convenția privind impozitul pe venit dintre [Țara A] și [Țara B], („Convenția”) autorizează schimbul de informații în scopuri fiscale, inclusiv schimbul automat de informații și permite autorităților competente din [Țara A] și [Țara B] („Autoritățile competente”) să convină asupra domeniului de aplicare și modalităților unor astfel de schimburi automate;

Întrucât, [Țara A] și [Țara B] [au/se așteaptă să aibă/să aibă sau se așteaptă să aibă] în vigoare până la momentul în care are loc primul schimb de Rapoarte țară cu țară (i) garanții adecvate pentru a se asigura că informațiile primite în temeiul prezentului Acord rămân confidențiale și sunt utilizate în scopul evaluării riscurilor de prețuri de transfer la nivel înalt și a altor riscuri legate de erodarea bazei de impozitare și transferul profiturilor, precum și pentru analiza economică și statistică, după caz, în conformitate

cu Secțiunea 5 din prezentul Acord, (ii) infrastructura pentru o relație de schimb eficientă (inclusiv procesele stabilite pentru asigurarea schimburilor de informații în timp util, exacte și confidențiale, a comunicărilor eficiente și fiabile și a capacităților de a rezolva cu promptitudine întrebările și preocupările legate de schimburi sau solicitări de schimburi și de a administra dispozițiile Secțiunii 4 din prezentul Acord) și (iii) legislația necesară pentru a solicita entităților raportoare să depună Raportul țară cu țară;

Întrucât [Țar A] și [Țar B] se angajează să depună eforturi pentru a conveni de comun acord asupra soluționării cazurilor de dublă impunere în conformitate cu articolul [25] din Convenție, precum și cu Secțiunea 6 alineatul 1 din prezentul Acord;

Întrucât autoritățile competente intenționează să încheie prezentul acord privind schimbul automat reciproc în temeiul Convenției și sub rezerva confidențialității și a altor măsuri de protecție prevăzute în Convenție, inclusiv a dispozițiilor care limitează utilizarea informațiilor schimbate în temeiul acesteia;

Prin urmare, autoritățile competente au convenit după cum urmează:

SECȚIUNEA 1

Definiții

1. În sensul prezentului Acord, următoarele expresii sau termeni au sensul definit în continuare:

a) termenul **„[Țara A]”** înseamnă […];

b) termenul **„[Țara B]”** înseamnă […];

c) termenul **„Autoritate competentă”** înseamnă în cazul [Țara A], […] și în cazul [Țara B], […];

d) Termenul „**Grup**” înseamnă un ansamblu de întreprinderi legate prin dreptul de proprietate sau prin control, astfel încât este fie obligat să elaboreze situații financiare consolidate în scopuri de raportare financiară în temeiul principiilor contabile aplicabile, fie ar fi obligat să facă acest lucru dacă participațiile în capitalurile proprii ale oricăreia dintre întreprinderile respective ar fi tranzacționate la o bursă de valori publică;

e) termenul **„grup multinațional de întreprinderi (IMN)”** înseamnă orice grup care (i) include două sau mai multe întreprinderi a căror

rezidență fiscală se află în țări diferite sau include o

întreprindere care este rezidentă în scopuri fiscale într-o jurisdicție și este supusă impozitării cu privire la activitatea desfășurată prin intermediul unui sediu permanent într-o altă țară și (ii) nu este un grup de întreprinderi multinaționale exclus;

f) termenul **„grup multinațional de întreprinderi exclus”** înseamnă un grup care nu este obligat să depună un Raport țară cu țară pe baza faptului că veniturile anuale consolidate ale grupului în cursul exercițiului financiar imediat anterior exercițiului financiar de raportare, astfel cum sunt reflectate în situațiile sale financiare consolidate pentru exercițiul financiar precedent, se situează sub pragul definit în dreptul intern de către jurisdicție și sunt în concordanță cu Raportul din 2015, astfel cum poate fi modificat în urma revizuirii din 2020 avute în vedere în acesta;

g) termenul **„entitate constitutivă”** înseamnă (i) orice unitate operațională separată a unui grup multinațional de întreprinderi care este inclusă în situațiile financiare consolidate în scopul raportării financiare sau ar fi inclusă astfel dacă participațiile în capitalurile proprii ale unei astfel de unități operaționale a unui grup multinațional de întreprinderi ar fi tranzacționate pe o bursă publică de valori mobiliare (ii) orice unitate comercială separată care este exclusă din situațiile financiare consolidate ale grupului de întreprinderi multinaționale exclusiv din motive de dimensiune sau semnificație și (iii) orice sediu permanent al unei unități operaționale separate a grupului de întreprinderi multinaționale incluse la punctele (i) sau (ii) de mai sus, cu condiția ca unitatea operațională să întocmească o situație financiară separată pentru un astfel de sediu permanent în scopul raportării financiare, al reglementării, al raportării fiscale sau al controlului intern al gestionării;

h) termenul **„entitate raportoare”** înseamnă entitatea constitutivă care, în temeiul dreptului intern din jurisdicția sa de rezidență fiscală, depune Raportul țară cu țară în capacitatea sa de a face acest lucru în numele grupului multinațional de întreprinderi;

i) termenul **„Raport țară cu țară”** înseamnă Raportul țară cu țară care trebuie depus anual de către entitatea raportoare în conformitate cu legile din jurisdicția sa de rezidență fiscală și cu informațiile care trebuie raportate în temeiul acestor legi care acoperă elementele și reflectă formatul stabilit în Raportul din 2015, astfel cum poate fi modificat în urma revizuirii din 2020 avute în vedere în acesta și

j) termenul **„Raportul din 2015”** înseamnă raportul consolidat, intitulat *Documentația privind prețurile de transfer și Raportarea țară cu țară*, privind acțiunea 13 din *Planul de acțiune al OCDE/G20 privind erodarea bazei de impozitare și transferul profiturilor.*

2. În ceea ce privește aplicarea prezentului Acord în orice moment de către o autoritate competentă dintr-o țară, orice termen care nu este definit altfel în prezentul Acord va avea, cu excepția cazului în care contextul impune altfel sau autoritățile competente sunt de acord cu un înțeles comun (așa cum permite legislația internă), sensul pe care îl are la acel moment în temeiul legislației din țara care aplică prezentul Acord, orice înțeles în temeiul legislației fiscale aplicabile a țării respective prevalează asupra unui înțeles dat termenului în temeiul altor legi ale țării respective.

SECȚIUNEA 2

Schimbul de informații cu privire la grupurile de întreprinderi multinaționale

În conformitate cu dispozițiile articolului […] din Convenție, fiecare autoritate competentă va transmite anual, în mod automat, Raportul țară cu țară primit de la fiecare entitate raportoare care este rezidentă în scopuri fiscale în jurisdicția sa cu cealaltă autoritate competentă, cu condiția ca, pe baza informațiilor furnizate în Raportul țară cu țară, una sau mai multe entități constitutive ale grupului multinațional de întreprinderi al entității raportoare să fie rezidente în scopuri fiscale în jurisdicția celeilalte autorități competente sau să fie supuse impozitării în ceea ce privește activitatea desfășurată prin intermediul unui sediu permanent situat în jurisdicția celeilalte autorități competente.

SECȚIUNEA 3

Cadrul temporal și modalitățile de efectuare a schimbului automat de informații

1. În scopul schimbului de informații din Secțiunea 2, se va specifica moneda în care sunt exprimate sumele conținute în Raportul țară cu țară.

2. În ceea ce privește secțiunea 2, se va transmite mai întâi un Raport țară cu țară cu privire la exercițiile financiare ale grupurilor multinaționale de întreprinderi care încep la sau după [...]. Acest Raport țară cu țară trebuie transmis cât mai curând posibil și nu mai târziu de 18 luni de la ultima zi a exercițiului financiar al grupului multinațional de întreprinderi la care se referă Raportul țară cu țară. Rapoartele țară cu țară cu privire la exercițiile

financiare

ulterioare trebuie schimbate cât mai curând posibil și nu mai târziu de 15 luni de la ultima zi a exercițiului financiar al grupului multinațional de întreprinderi la care se referă Raportul țară cu țară.

3. Autoritățile competente vor schimba automat Rapoartele țară cu țară printr-o schemă comună în meta-limbajul XML.

4. Autoritățile competente vor conveni asupra uneia sau mai multor metode de transmitere a datelor, inclusiv asupra standardelor de criptare.

SECȚIUNEA 4

Colaborarea în materie de conformitate și punere în aplicare

O autoritate competentă va înștiința cealaltă autoritate competentă atunci când prima autoritate competentă menționată are motive să creadă, în ceea ce privește o entitate raportoare care este rezidentă în scopuri fiscale în jurisdicția celeilalte autorități competente, că o eroare ar fi putut duce la raportarea incorectă sau incompletă a informațiilor sau că există o neconformitate a unei entități raportoare cu privire la obligația sa de a depune un Raport țară cu țară. Autoritatea competentă notificată va lua toate măsurile necesare prevăzute de legislația internă pentru a remedia erorile sau cazul de nerespectare care fac obiectul înștiințării.

SECȚIUNEA 5

Confidențialitatea, protecția datelor și utilizarea adecvată

1. Toate schimburile de informații sunt supuse regulilor de confidențialitate și altor garanții prevăzute în Convenție, inclusiv dispozițiilor care limitează utilizarea informațiilor schimbate.

2. În plus față de restricțiile de la alineatul 1, utilizarea informațiilor va fi limitată în continuare la utilizările permise descrise în prezentul alineat. În special, informațiile primite prin intermediul Raportului țară cu țară vor fi utilizate pentru evaluarea prețurilor de transfer la nivel înalt, a erodării bazei de impozitare și a riscurilor legate de transferul profiturilor și, după caz, pentru analiza economică și statistică. Informațiile nu vor fi utilizate ca substitut pentru o analiză detaliată a prețurilor de transfer ale tranzacțiilor și prețurilor individuale pe baza unei analize funcționale complete și a unei analize de comparabilitate complete. Se recunoaște că informațiile din Raportul țară cu țară în sine nu constituie dovezi concludente că prețurile de transfer sunt sau nu sunt adecvate și, în consecință, ajustările prețurilor de transfer nu se vor baza pe Raportul țară cu țară. Ajustările necorespunzătoare efectuate cu încălcarea prezentului alineat de către administrațiile fiscale

locale vor fi admise în orice procedură a autorității competente. Fără a aduce atingere celor de mai sus, nu există nicio interdicție privind utilizarea datelor din Raportul țară cu țară ca bază pentru efectuarea de investigații suplimentare cu privire la acordurile de stabilire a prețurilor de transfer ale grupului multinațional de întreprinderi sau cu privire la alte aspecte fiscale în cursul unui control fiscal și, prin urmare, pot fi efectuate ajustări adecvate ale venitului impozabil al unei entități constitutive.

3. În măsura permisă de legislația aplicabilă, fiecare autoritate competentă va notifica imediat cealaltă autoritate competentă cu privire la orice cazuri de nerespectare a normelor prevăzute la alineatele 1 și 2 din prezenta Secțiune, inclusiv orice măsuri de remediere, precum și orice măsuri luate cu privire la nerespectarea alineatelor menționate mai sus.

SECȚIUNEA 6

Consultări

1. În cazurile prevăzute la Articolul [25] din Convenție, autoritățile competente din ambele jurisdicții se consultă reciproc și depun eforturi pentru a rezolva situația de comun acord.

2. În cazul în care apar dificultăți în punerea în aplicare sau interpretarea prezentului Acord, oricare dintre autoritățile competente poate solicita consultări cu cealaltă autoritate competentă pentru a elabora măsuri adecvate pentru a se asigura că prezentul Acord este îndeplinit. În special, o autoritate competentă se consultă cu cealaltă autoritate competentă înainte ca prima autoritate competentă menționată să stabilească că există un eșec sistemic al schimbului de Rapoarte țară cu țară cu cealaltă autoritate competentă.

SECȚIUNEA 7

Modificări

Prezentul Acord poate fi modificat prin consens prin acordul scris al autorităților competente. Cu excepția cazului în care s-a convenit altfel, o astfel de modificare intră în vigoare în prima zi a lunii următoare expirării unei perioade de o lună de la data ultimei semnări a unui astfel de Acord scris.

SECȚIUNEA 8

Durata Acordului

1. Prezentul acord va intra în vigoare la data de […/data ultimei notificări transmise de fiecare autoritate competentă care precizează că jurisdicția sa fie dispune de legile necesare pentru a solicita entităților

raportoare să depună un Raport țară cu țară].

2. O autoritate competentă poate suspenda temporar schimbul de informații în temeiul prezentului Acord, înștiințând în scris cealaltă autoritate competentă că a stabilit că există sau a existat o neconformitate semnificativă din partea celeilalte autorități competente cu prezentul Acord. Înainte de a face o astfel de determinare, prima autoritate competentă menționată se consultă cu cealaltă autoritate competentă. În sensul prezentului alineat, nerespectarea semnificativă înseamnă nerespectarea alineatelor 1 și 2 din Secțiunea 5 și a alineatului 1 din Secțiunea 6 din prezentul Acord, inclusiv a dispozițiilor Convenției menționate în acesta, precum și nerespectarea de către autoritatea competentă a obligației de a furniza în timp util sau în mod adecvat informațiile solicitate în temeiul prezentului Acord. Suspendarea va avea efect imediat și va dura până când a doua autoritate competentă menționată stabilește într-un mod acceptabil pentru ambele autorități competente că nu a existat nicio neconformitate semnificativă sau că a doua autoritate competentă menționată a adoptat măsuri relevante care abordează neconformitatea semnificativă.

3. Oricare dintre autoritățile competente poate rezilia prezentul Acord printr-un preaviz de reziliere scrisă adresat celeilalte autorități competente. Rezilierea va produce efecte în prima zi a lunii care urmează după expirarea unei perioade de 12 luni de la data primirii preavizului de reziliere. În caz de reziliere, toate informațiile primite anterior în temeiul prezentului Acord vor rămâne confidențiale și vor face obiectul termenilor Convenției.

Semnat în două exemplare în […] la data de […].

Autoritatea competentă pentru [Țara A]	Autoritatea competentă pentru [Țara B]

Acordul autorității competente
privind schimbul de Rapoarte țară cu țară pe baza unui Acord privind schimbul de informații în domeniul fiscal („TIEA CAA”)

Întrucât Guvernul [Țara A] și Guvernul [Țara B] intenționează să sporească transparența fiscală internațională și să îmbunătățească accesul autorităților fiscale respective la informații privind alocarea globală a veniturilor, impozitele plătite și anumiți indicatori ai localizării activității economice între jurisdicțiile fiscale în care operează grupurile multinaționale de întreprinderi (IMN) prin schimbul automat de Rapoarte anuale țară cu țară, în vederea evaluării riscurilor la nivel înalt legate de prețurile de transfer și a altor riscuri legate de erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor, precum și pentru analiza economică și statistică, după caz;

Întrucât legislația jurisdicțiilor respective impune sau se preconizează că va impune entității raportoare a unui grup multinațional de întreprinderi să depună anual un Raport țară cu țară;

Întrucât Raportul țară cu țară este destinat să facă parte dintr-o structură pe trei niveluri, împreună cu un dosar principal și un dosar local, care reprezintă împreună o abordare standardizată a documentației prețurilor de transfer, care va oferi administrațiilor fiscale informații relevante și fiabile pentru a efectua o analiză eficientă și robustă a riscului prețurilor de transfer;

Întrucât Articolul [5A] din Acordul privind schimbul de informații fiscale dintre [Țara A] și [Țara B] („TIEA”) autorizează schimbul de informații în domeniul fiscal, inclusiv schimbul automat de informații, și permite autorităților competente din [Țara A] și [Țara B] („Autoritățile competente”) să convină asupra domeniului de aplicare și modalităților unor astfel de schimburi automate;

Întrucât [Țara A] și [Țara B] [au/se așteaptă să aibă/se așteaptă să aibă] în vigoare până la momentul în care are loc primul schimb de Rapoarte țară cu țară (i) garanțiile adecvate pentru a se asigura că informațiile primite în temeiul prezentului acord rămân confidențiale și sunt utilizate în scopul evaluării riscurilor de prețuri de transfer la nivel înalt și a altor riscuri legate de erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor, precum și pentru analiza economică și statistică, după caz, în conformitate cu Secțiunea 5 din prezentul Acord, (ii) infrastructura pentru o relație de schimb

eficientă (inclusiv procesele stabilite pentru asigurarea schimburilor de informații în timp util, exacte și confidențiale, a comunicărilor eficiente și fiabile și a capacităților de a rezolva cu promptitudine întrebările și preocupările legate de schimburi sau solicitări de schimburi și de a administra dispozițiile Secțiunii 4 din prezentul Acord) și (iii) legislația necesară pentru a solicita întreprinderilor multinaționale raportoare să depună Raportul țară cu țară;

Întrucât autoritățile competente intenționează să încheie prezentul Acord privind schimbul automat reciproc în temeiul TIEA și sub rezerva confidențialității și a altor măsuri de protecție prevăzute în TIEA, inclusiv a dispozițiilor care limitează utilizarea informațiilor schimbate în temeiul acestuia;

Prin urmare, autoritățile competente au convenit după cum urmează:

SECȚIUNEA 1

Definiții

1. În sensul prezentului acord, următoarele expresii sau termeni au sensul definit în continuare:

a) termenul **„**[Țara **A**]**”** înseamnă […];

b) termenul **„**[Țara **B**]**”** înseamnă […];

c) termenul **„Autoritate competentă”** înseamnă în cazul [Țara A], […] și în cazul [Țara B], […];

d) Termenul **„Grup”** înseamnă un ansamblu de întreprinderi legate prin dreptul de proprietate sau prin control, astfel încât fie este obligat să elaboreze situații financiare consolidate în scopuri de raportare financiară în temeiul principiilor contabile aplicabile, fie ar fi obligat să facă acest lucru dacă participațiile în capitalurile proprii ale oricăreia dintre întreprinderile respective ar fi tranzacționate la o bursă de valori publică;

e) termenul **„grup multinațional de întreprinderi (IMN)”** înseamnă orice grup care (i) include două sau mai multe întreprinderi a căror rezidență fiscală se află în jurisdicții diferite sau include o întreprindere care este rezidentă în scopuri fiscale într-o jurisdicție și este supusă impozitării pentru activitatea desfășurată prin intermediul unui sediu permanent într-o altă jurisdicție și (ii) nu este un grup multinațional de întreprinderi exclus;

f) termenul **„grup multinațional de întreprinderi exclus”** înseamnă un Grup care nu este obligat să depună un Raport țară cu țară pe baza faptului că veniturile consolidate ale Grupului în cursul exercițiului financiar imediat anterior exercițiul financiar de raportare, astfel cum este reflectat în situațiile sale financiare consolidate pentru exercițiul financiar precedent, este sub pragul definit în dreptul intern de către jurisdicție și este în concordanță cu Raportul din 2015, astfel cum poate fi modificat în urma revizuirii din 2020 avute în vedere în acesta;

g) termenul **„entitate constitutivă”** înseamnă (i) orice unitate operațională separată a unui grup multinațional de întreprinderi care este inclusă în situațiile financiare consolidate ale grupului multinațional de întreprinderi în scopul raportării financiare, sau care ar fi inclusă în acestea dacă participațiile în capitalurile proprii ale respectivei unități operaționale aparținând unui grup multinațional de întreprinderi ar fi tranzacționate la o bursă de valori publică; (ii) orice astfel de unitate operațională care este exclusă din situațiile financiare consolidate ale grupului multinațional de întreprinderi exclusiv din motive de dimensiune sau de importanță și (iii) orice sediu permanent al oricărei unități operaționale separate a unui grup multinațional de întreprinderi menționate la litera (i) sau (ii), cu condiția ca unitatea operațională în cauză să elaboreze o situație financiară separată pentru respectivul sediu permanent în scopul raportării financiare, al raportării în scopuri de reglementare sau al raportării fiscale ori în scopuri de control al gestiunii interne;

h) termenul **„entitate raportoare”** înseamnă entitatea constitutivă care, în temeiul dreptului intern din jurisdicția sa de rezidență fiscală, depune Raportul țară cu țară în capacitatea sa de a face acest lucru în numele grupului multinațional de întreprinderi;

i) termenul **„Raport țară cu țară”** înseamnă Raportul țară cu țară care trebuie depus anual de către entitatea raportoare în conformitate cu legile din jurisdicția sa de rezidență fiscală și cu informațiile care trebuie raportate în temeiul acestor legi care acoperă elementele și reflectă formatul stabilit în raportul din 2015, astfel cum poate fi modificat în urma revizuirii din 2020 avute în vedere în acesta; și

j) termenul **„Raportul din 2015”** înseamnă raportul consolidat, intitulat *Documentația privind prețurile de transfer și Raportul țară cu țară*, privind acțiunea 13 din Planul de acțiune al OCDE/G20 privind erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor.

2. În ceea ce privește aplicarea prezentului Acord în orice moment de către o autoritate competentă dintr-o țară, orice termen care nu este definit

altfel în prezentul Acord va avea, cu excepția cazului în care contextul impune altfel sau autoritățile competente sunt de acord cu un înțeles comun (astfel cum este permis de dreptul intern), sensul pe care îl are la acel moment în temeiul legii jurisdicției care aplică prezentul Acord, orice înțeles în temeiul legilor fiscale aplicabile ale respectivei jurisdicții prevalează asupra unui înțeles dat termenului în temeiul altor legi ale jurisdicției respective.

SECȚIUNEA 2

Schimbul de informații cu privire la grupurile de întreprinderi multinaționale

În conformitate cu dispozițiile Articolului [5A] din TIEA, fiecare autoritate competentă va transmite anual, în mod automat, Raportul țară cu țară primit de la fiecare entitate raportoare care este rezidentă în scopuri fiscale în jurisdicția sa cu cealaltă autoritate competentă, cu condiția ca, pe baza informațiilor furnizate în Raportul țară cu țară, una sau mai multe entități constitutive ale grupului multinațional de întreprinderi al entității raportoare să fie rezidente în scopuri fiscale în jurisdicția celeilalte autorități competente sau să fie supuse impozitării în ceea ce privește activitatea desfășurată prin intermediul unui sediu permanent situat în jurisdicția celeilalte autorități competente.

SECȚIUNEA 3

Cadrul temporal și modalitățile de efectuare a schimbului automat de informații

1. În scopul schimbului de informații din Secțiunea 2, se va specifica moneda în care sunt exprimate sumele conținute în Raportul țară cu țară.

2. În ceea ce privește Secțiunea 2, se va transmite mai întâi un Raport țară cu țară cu privire la exercițiile financiare ale grupurilor multinaționale de întreprinderi care încep la sau după [...]. Acest Raport țară cu țară trebuie transmis cât mai curând posibil și nu mai târziu de 18 luni de la ultima zi a exercițiului financiar al entității raportoare a grupului multinațional de întreprinderi la care se referă Raportul țară cu țară. Rapoartele țară cu țară cu privire la anii fiscali ulteriori trebuie schimbate cât mai curând posibil și nu mai târziu de 15 luni de la ultima zi a exercițiului financiar al grupului multinațional de întreprinderi la care se referă Raportul țară cu țară.

3. Autoritățile competente vor schimba automat Rapoartele țară cu țară printr-o schemă comună în meta-limbajul de marcare XML.

4. Autoritățile competente vor conveni asupra uneia sau mai multor

metode de transmitere a datelor, inclusiv asupra standardelor de criptare.

SECȚIUNEA 4

Colaborarea în materie de conformitate și punere în aplicare

O autoritate competentă va notifica cealaltă autoritate competentă atunci când prima autoritate competentă menționată are motive să creadă, în ceea ce privește o entitate raportoare care este rezidentă în scopuri fiscale în jurisdicția celeilalte autorități competente, că o eroare ar fi putut duce la raportarea incorectă sau incompletă a informațiilor sau că există o neconformitate a unei entități raportoare cu privire la obligația sa de a depune un Raport țară cu țară. Autoritatea competentă notificată va lua toate măsurile necesare prevăzute de legislația internă pentru a remedia erorile sau cazul de nerespectare care fac obiectul notificării.

SECȚIUNEA 5

Confidențialitatea, protecția datelor și utilizarea adecvată

1. Toate schimburile de informații sunt supuse regulilor de confidențialitate și altor garanții prevăzute în TIEA, inclusiv dispozițiilor care limitează utilizarea informațiilor schimbate.

2. În plus față de restricțiile de la alineatul 1, utilizarea informațiilor va fi limitată în continuare la utilizările permise descrise în prezentul alineat. În special informațiile primite prin intermediul Raportului țară cu țară vor fi utilizate pentru evaluarea prețurilor de transfer la nivel înalt, a riscurilor legate de eroziunea bazei impozabile și de transferul profiturilor și, după caz, pentru analiza economică și statistică. Informațiile nu vor fi utilizate ca substitut pentru o analiză detaliată a prețurilor de transfer ale tranzacțiilor și prețurilor individuale pe baza unei analize funcționale complete și a unei analize de comparabilitate complete. Se recunoaște că informațiile din Raportul țară cu țară în sine nu constituie dovezi concludente că prețurile de transfer sunt sau nu sunt adecvate și, în consecință, ajustările prețurilor de transfer nu se vor baza pe Raportul țară cu țară. Ajustările necorespunzătoare efectuate cu încălcarea prezentului alineat de către administrațiile fiscale locale vor fi admise în orice procedură a autorității competente. Fără a aduce atingere celor de mai sus, nu există nicio interdicție privind utilizarea datelor din Raportul țară cu țară ca bază pentru efectuarea de investigații suplimentare cu privire la acordurile de stabilire a prețurilor de transfer ale întreprinderii multinaționale sau cu privire la alte aspecte fiscale în cursul unui control fiscal și, prin urmare, pot fi efectuate ajustări adecvate ale venitului impozabil al unei entități constitutive.

3. În măsura permisă de legislația aplicabilă, fiecare autoritate competentă va înștiința imediat cealaltă autoritate competentă cu privire la orice cazuri de nerespectare a alineatelor 1 și 2 din prezenta Secțiune, inclusiv orice măsuri de remediere, precum și orice măsuri luate cu privire la nerespectarea alineatelor menționate mai sus.

SECȚIUNEA 6

Consultări

1. În cazul în care o ajustare a venitului impozabil al unei entități constitutive, ca urmare a unor inspecții suplimentare bazate pe datele din Raportul țară cu țară, duce la rezultate economice nedorite, inclusiv în cazul în care astfel de cazuri apar pentru întreprinderi specifice, ambele autorități competente se vor consulta reciproc și vor discuta în scopul soluționării cazului.

2. În cazul în care apar dificultăți în punerea în aplicare sau interpretarea prezentului Acord, oricare dintre autoritățile competente poate solicita consultări cu cealaltă autoritate competentă pentru a elabora măsuri adecvate pentru a se asigura că prezentul Acord este îndeplinit. În special, o autoritate competentă se consultă cu cealaltă autoritate competentă înainte ca prima autoritate competentă menționată să stabilească că există un eșec sistemic al schimbului de Rapoarte țară cu țară cu cealaltă autoritate competentă.

SECȚIUNEA 7

Modificări

Prezentul Acord poate fi modificat prin consens prin acordul scris al autorităților competente. Cu excepția cazului în care s-a convenit altfel, o astfel de modificare intră în vigoare în prima zi a lunii următoare expirării unei perioade de o lună de la data ultimei semnări a unui astfel de Acord scris.

SECȚIUNEA 8

Durata Acordului

1. Prezentul acord va intra în vigoare la data de […/data ultimei înștiințări furnizate de fiecare autoritate competentă că jurisdicția sa dispune de legile necesare pentru a solicita entităților raportoare să depună un Raport țară cu țară].

2. O autoritate competentă poate suspenda temporar schimbul de informații în temeiul prezentului Acord, notificând în scris cealaltă autoritate competentă că a stabilit că există sau a existat o neconformitate

semnificativă din partea celeilalte autorități competente cu prezentul Acord. Înainte de a face o astfel de determinare, prima autoritate competentă menționată se consultă cu cealaltă autoritate competentă. În sensul prezentului alineat, nerespectarea semnificativă înseamnă nerespectarea alineatelor 1 și 2 din Secțiunea 5 și a alineatului 1 din Secțiunea 6 din prezentul Acord și a dispozițiilor TIEA menționate în acesta, precum și nerespectarea de către autoritatea competentă a obligației de a furniza în timp util sau în mod adecvat informațiile solicitate în temeiul prezentului Acord. Suspendarea va produce efecte imediat și va dura până când a doua autoritate competentă menționată stabilește într-un mod acceptabil pentru ambele autorități competente că nu a existat nicio neconformitate semnificativă sau că a doua autoritate competentă menționată a adoptat măsuri relevante care abordează neconformitatea semnificativă.

3. Oricare dintre autoritățile competente poate rezilia prezentul Acord printr-un preaviz de reziliere în scris adresat celeilalte autorități competente. Rezilierea va produce efecte în prima zi a lunii care urmează după expirarea unei perioade de 12 luni de la data primirii preavizului de reziliere. În caz de reziliere, toate informațiile primite anterior în temeiul prezentului Acord vor rămâne confidențiale și vor face obiectul termenilor TIEA.

Semnat în două exemplare în […] la data de […].

Autoritatea competentă pentru	Autoritatea competentă pentru
[Țara A]	[Țara B]

Exemple pentru a ilustra îndrumările privind imobilizările necorporale

Exemplul 1

1. Premiere este societatea-mamă a unui grup multinațional de întreprinderi. Societatea S este o filială deținută integral de Premiere și membru al grupului Premiere. Premiere finanțează cercetarea și dezvoltarea și îndeplinește funcții curente de cercetare și dezvoltare în sprijinul operațiunilor sale comerciale. Atunci când funcțiile sale de cercetare și dezvoltare au ca rezultat invenții brevetabile, este practica grupului Premiere ca toate drepturile asupra acestor invenții să fie atribuite societății S pentru a centraliza și simplifica administrarea la nivel global a brevetelor. Toate înregistrările de brevete sunt deținute și păstrate în numele societății S.

2. Societatea S angajează trei avocați pentru a-și desfășura activitatea de administrare a brevetelor și nu mai are alți angajați. Societatea S nu desfășoară și nu controlează niciuna dintre activitățile de cercetare și dezvoltare ale grupului Premiere. Societatea S nu are personal tehnic de cercetare și dezvoltare și nici nu suportă vreo cheltuială de cercetare și dezvoltare a grupului Premiere. Deciziile-cheie legate de protecția brevetelor sunt luate de conducerea Premiere, după ce se sfătuiește cu angajații societății S. Conducerea Premiere, și nu angajații societății S, controlează toate deciziile privind acordarea de licențe pentru brevetele grupului atât întreprinderilor independente, cât și celor asociate.

3. La momentul fiecărei cesiuni de drepturi de la Premiere către Societatea S, Societatea S efectuează o plată nominală de 100 EUR către Premiere pentru a lua în considerare cesiunea drepturilor asupra unei invenții brevetabile și, ca o condiție specifică a cesiunii, acordă simultan Premiere o licență de brevet exclusivă, fără redevențe, cu drepturi depline de sublicență, pentru întreaga durată de viață a brevetului care urmează să fie înregistrat. Plățile nominale ale societății S către Premiere sunt efectuate exclusiv pentru a satisface cerințele tehnice ale dreptului contractual legate de cesiuni și, în sensul acestui exemplu, se presupune că acestea nu reflectă remunerația în

condiții de valoare de piață pentru drepturile cesionate asupra invențiilor brevetabile. Premiere utilizează invențiile brevetate în fabricarea și vânzarea produselor sale în întreaga lume și, ocazional, sublicențiază drepturi de brevet altora. Societatea S nu face uz comercial de brevete și nici nu are dreptul să facă acest lucru în condițiile acordului de licență cu Premiere.

4. Conform contractului, Premiere îndeplinește toate funcțiile legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale, cu excepția serviciilor de administrare a brevetelor. Premiere contribuie și utilizează toate activele asociate cu dezvoltarea și exploatarea imobilizărilor necorporale și își asumă toate sau cea mai mare parte din riscurile asociate imobilizărilor necorporale. Premiere trebuie să aibă dreptul la cea mai mare parte din veniturile obținute din exploatarea imobilizărilor necorporale. Administrațiile fiscale ar putea ajunge la o soluție adecvată de stabilire a prețurilor de transfer prin delimitarea tranzacției efective efectuate între Premiere și Societatea S. În funcție de fapte, s-ar putea stabili că, împreună, cesiunea nominală a drepturilor către Societatea S și acordarea simultană a drepturilor complete de exploatare înapoi lui Premiere reflectă în esență un acord de prestări servicii de administrare a brevetelor între Premiere și Societatea S. Un preț în condiții de valoare de piață ar fi determinat pentru serviciile de administrare a brevetelor, iar Premiere ar păstra sau i s-ar aloca soldul veniturilor obținute de grupul multinațional de întreprinderi din exploatarea brevetelor.

Exemplul 2

5. Faptele legate de dezvoltarea și controlul invențiilor brevetabile sunt aceleași ca în Exemplul 1. Cu toate acestea, în loc să acorde Premiere o licență perpetuă și exclusivă pentru brevetele sale, Societatea S, acționând sub conducerea și controlul Premiere, acordă licențe pentru brevetele sale întreprinderilor asociate și independente din întreaga lume în schimbul redevențelor periodice. În sensul acestui exemplu, se presupune că redevențele plătite societății S de către întreprinderile asociate sunt toate în condiții de valoare de piață.

6. Societatea S este proprietarul legal al brevetelor. Cu toate acestea, contribuțiile sale la dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea brevetelor se limitează la activitățile celor trei angajați ai săi în înregistrarea brevetelor și păstrarea înregistrărilor de brevete. Angajații Societății S nu controlează și nu participă la tranzacțiile de licențiere care implică brevetele. În aceste condiții, societatea S are dreptul doar la despăgubiri pentru funcțiile pe care le îndeplinește. Pe baza unei analize a funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de Premiere și Societatea S în dezvoltarea, îmbunătățirea, menținerea, protejarea și

exploatarea activelor necorporale, Societatea S nu trebuie să aibă dreptul, în cele din urmă, să rețină sau să i se atribuie venituri din acordurile sale de licențiere în plus față de remunerația în condiții de valoare de piață pentru funcțiile sale de înregistrare a brevetelor.

7. Ca și în Exemplul 1, adevărata natură a acordului este un contract de prestări servicii de administrare a brevetelor. Rezultatul corespunzător al prețurilor de transfer poate fi obținut prin asigurarea faptului că suma plătită de societatea S în schimbul cesiunilor de drepturi de brevet reflectă în mod corespunzător funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de societatea Premiere și de societatea S. Într-o astfel de abordare, remunerația datorată societății Premiere pentru invențiile brevetabile este egală cu veniturile din licențiere ale Societății S, minus beneficiul corespunzător al funcțiilor pe care le îndeplinește societatea S.

Exemplul 3

8. Faptele sunt aceleași ca în Exemplul 2. Cu toate acestea, după licențierea brevetelor către întreprinderi asociate și independente timp de câțiva ani, societatea S, acționând din nou sub conducerea și controlul Premiere, vinde brevetele unei întreprinderi independente la un preț care reflectă aprecierea valorii brevetelor în perioada în care societatea S a fost proprietarul legal. Funcțiile societății S pe toată perioada în care a fost titularul legal al brevetelor s-au limitat la îndeplinirea funcțiilor de înregistrare a brevetelor descrise în exemplele 1 și 2.

9. În aceste condiții, veniturile societății S trebuie să fie aceleași ca în Exemplul 2. Aceasta trebuie să fie remunerată pentru funcțiile de înregistrare pe care le îndeplinește, dar nu trebuie să împartă în alt mod beneficiile derivate din exploatarea imobilizărilor necorporale, inclusiv beneficiile generate de faptul că deține imobilizările necorporale.

Exemplul 4

10. Faptele legate de dezvoltarea brevetelor sunt aceleași cu cele descrise în Exemplul 3. Spre deosebire de exemplul 1, societatea S din acest exemplu are angajați capabili să ia decizii și care iau efectiv decizia de a prelua portofoliul de brevete. Toate deciziile referitoare la programul de licențiere au fost luate de angajații societății S, toate negocierile cu licențiații au fost întreprinse de angajații societății S, iar angajații societății S au monitorizat respectarea de către licențiații independenți a condițiilor licențelor. În sensul prezentului exemplu, trebuie să se presupună că prețul plătit de societatea S în schimbul brevetelor a fost un preț în condiții de valoare de piață care a reflectat evaluările părților cu privire la viitorul

program de licențiere și randamentele anticipate care urmează să fie obținute din exploatarea brevetelor la momentul cesiunii acestora societății S. În sensul prezentului exemplu, se presupune că abordarea pentru imobilizările necorporale greu de evaluat din Secțiunea D.4 nu se aplică.

11. În urma cesiunilor, Societatea S a acordat licențe pentru brevete întreprinderilor independente timp de câțiva ani. Ulterior, valoarea brevetelor a crescut semnificativ datorită unor circumstanțe externe neprevăzute la momentul în care brevetele au fost atribuite Societății S. Societatea S vinde apoi brevetele unui cumpărător neafiliat la un preț care depășește prețul plătit inițial de Societatea S către Premiere pentru brevete. Angajații Societății S iau toate deciziile cu privire la vânzarea brevetelor, negociază termenii vânzării și, în toate privințele, gestionează și controlează vânzarea brevetelor.

12. În aceste condiții, Societatea S are dreptul să rețină încasările din vânzare, inclusiv sumele care trebuie atribuite aprecierii valorii brevetelor rezultate din circumstanțele externe neprevăzute.

Exemplul 5

13. Faptele sunt aceleași ca în Exemplul 4, cu excepția faptului că, în loc să se aprecieze, valoarea brevetelor se depreciază în timpul în care acestea sunt deținute de Societatea S ca urmare a unor circumstanțe externe neprevăzute. În aceste condiții, Societatea S are dreptul să rețină încasările din vânzare, ceea ce înseamnă că va suferi pierderea.

Exemplul 6

14. În anul 1, un grup multinațional format din Societatea A (o corporație din țara A) și Societatea B (o corporație din țara B) decide să dezvolte o imobilizare necorporală, care se anticipează a fi extrem de profitabilă pe baza imobilizărilor necorporale existente ale Societății B, a istoricului său și a personalului său competent în cercetare și dezvoltare. Este de așteptat ca dezvoltarea imobilizării necorporale să dureze cinci ani înainte de posibila exploatare comercială. Dacă este dezvoltată cu succes, se anticipează că imobilizarea necorporală va avea valoare timp de zece ani de la exploatarea inițială. În temeiul acordului de dezvoltare dintre Societatea A și Societatea B, aceasta din urmă va efectua și va controla toate activitățile legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale. Societatea A va asigura toate finanțările asociate cu dezvoltarea imobilizărilor necorporale (costurile de dezvoltare se preconizează a fi de 100 de milioane USD pe an timp de cinci ani) și va deveni proprietarul legal al imobilizărilor necorporale. Odată dezvoltată, se preconizează că imobilizarea necorporală va genera profituri de 550

milioane USD pe an (în anii 6-15). Societatea B va licenția imobilizările necorporale de la Societatea A și va efectua plăți condiționate către Societatea A pentru dreptul de utilizare a imobilizărilor necorporale, pe baza veniturilor presupușilor licențiaților comparabili. După plățile contingente preconizate, Societatea B va rămâne cu un randament anticipat de 200 de milioane USD pe an din vânzarea de produse bazate pe imobilizări necorporale.

15. O analiză funcțională a acordului efectuată de administrația fiscală din țara B evaluează funcțiile îndeplinite, activele utilizate și contribuțiile și riscurile asumate de Societatea A și de Societatea B. Analiza prin care este delimitată tranzacția reală concluzionează că, deși Societatea A este proprietarul legal al imobilizărilor necorporale, contribuția sa la acord este exclusiv furnizarea de finanțare pentru dezvoltarea unei imobilizări necorporale. Această analiză arată că Societatea A își asumă prin contract riscul financiar, are capacitatea financiară de a-și asuma acest risc și exercită controlul asupra acestui risc în conformitate cu principiile prezentate la alineatele 6.63 și 6.64. Luând în considerare contribuțiile Societății A, precum și alternativele realiste ale Societății A și ale Societății B, se stabilește că remunerația anticipată a societății A trebuie să fie o rentabilitate ajustată la risc a acordului său de finanțare. Să presupunem că aceasta este determinată la 110 milioane USD pe an (pentru anii 6-15), ceea ce echivalează cu o rentabilitate financiară anticipată ajustată la risc de 11%.[34] Societatea B, în consecință, ar avea dreptul la toate veniturile anticipate rămase după contabilizarea rentabilității anticipate a Societății A sau 440 milioane USD pe an (550 milioane USD minus 110 milioane USD), mai degrabă decât 200 milioane USD pe an, așa cum a solicitat contribuabilul. (Pe baza analizei funcționale detaliate și a aplicării metodei celei mai potrivite, contribuabilul a ales incorect Societatea B ca parte testată, în detrimentul Societății A).

Exemplul 7

16. Primero este societatea-mamă a unui grup multinațional de întreprinderi implicate în activitatea farmaceutică și desfășoară activități în țara M. Primero dezvoltă brevete și alte active necorporale referitoare la Produsul X și înregistrează aceste brevete în țări din întreaga lume.

17. Primero își păstrează filiala din țara N deținută integral, Societatea S, pentru a distribui Produsul X în Europa și Orientul Mijlociu pe o bază de risc limitat. Acordul de distribuție prevede că Primero, și nu Societatea S, trebuie să suporte riscul de rechemare a produsului și de răspundere pentru

[34] În scopul acestui exemplu, nu este necesar să se obțină aceste rezultate. Exemplul presupune că realizarea unei „investiții" de finanțare de 100 de milioane USD pe an timp de cinci ani într-un proiect cu acest nivel de risc trebuie să aducă profituri anticipate în condiții de valoare de piață de 110 milioane USD pe an pentru următorii zece ani. Aceasta corespunde unei rentabilități de 11% a finanțării.

produse și prevede, de asemenea, că Primero va avea dreptul la toate profiturile sau pierderile din vânzarea Produsului X pe teritoriu după ce a furnizat Societății S nivelul convenit de remunerare pentru funcțiile sale de distribuție. Operând în temeiul contractului, Societatea S achiziționează Produsul X de la Primero și revinde Produsul X unor clienți independenți din țări din întreaga sa zonă geografică de operare. În îndeplinirea funcțiilor sale de distribuție, Societatea S respectă toate cerințele de reglementare aplicabile.

18. În primii trei ani de funcționare, Societatea S obține venituri din funcțiile sale de distribuție care sunt în concordanță cu caracterizarea sa limitată a riscurilor și cu termenii contractului de distribuție. Rentabilitățile sale reflectă faptul că Primero, și nu Societatea S, are dreptul să rețină veniturile obținute din exploatarea imobilizărilor necorporale în ceea ce privește Produsul X. După trei ani de funcționare, devine evident că Produsul X provoacă efecte secundare grave la un procent semnificativ din acei pacienți care utilizează produsul și devine necesar să se recheme produsul și să fie retras de pe piață. Societatea S suportă costuri substanțiale în legătură cu rechemarea. Primero nu ramboursează Societății S aceste costuri legate de rechemare sau pentru cererile de despăgubire pentru produse care rezultă.

19. În aceste condiții, există o inconsecvență între dreptul revendicat de Primero la veniturile obținute din exploatarea imobilizărilor necorporale ale Produsului X și neasumarea costurilor asociate riscurilor care susțin această afirmație. O ajustare a prețurilor de transfer este adecvată pentru a remedia neconcordanța. Pentru a determina ajustarea adecvată, este necesar să se determine tranzacția reală dintre părți prin aplicarea dispozițiilor Secțiunii D.1 din Capitolul I. În acest sens, este oportun să se ia în considerare riscurile asumate de fiecare dintre părți pe baza comportamentului urmat de părți pe durata contractului, controlul asupra riscului exercitat de Primero și Societatea S și alte fapte relevante. Dacă se stabilește că adevărata natură a relației dintre părți este cea a unui acord de distribuție limitată a riscurilor, atunci cea mai adecvată ajustare ar lua probabil forma unei alocări a costurilor legate de rechemare și de răspunderea pentru produse de la Societatea S către Primero. În mod alternativ, deși puțin probabil, dacă se stabilește pe baza tuturor faptelor relevante că adevărata natură a relației dintre părți include exercitarea controlului asupra răspunderii pentru produse și a riscului de rechemare de către Societatea S și dacă poate fi identificat un preț în condiții de valoare de piață pe baza analizei de comparabilitate, ar putea fi făcută o creștere a marjelor de distribuție ale societății S pentru toți anii pentru a reflecta alocarea reală a riscurilor între părți.

Exemplul 8

20. Primair, rezidentă în țara X, produce ceasuri care sunt comercializate în multe țări din întreaga lume sub marca si denumirea comercială R. Primair este proprietarul înregistrat al mărcii comerciale și al denumirii comerciale R. Denumirea R este cunoscută pe scară largă în țările în care ceasurile sunt vândute și a obținut o valoare economică considerabilă pe aceste piețe prin eforturile Primair. Cu toate acestea, ceasurile R nu au fost niciodată comercializate în țara Y, iar denumirea R nu este cunoscută pe piața țării Y.

21. În anul 1, Primair decide să intre pe piața țării Y și înființează o filială deținută integral în țara Y, Societatea S, pentru a acționa ca distribuitor în țara Y. În același timp, Primair încheie un acord de marketing și distribuție fără redevențe pe termen lung cu Societatea S. În temeiul acordului, Societății S i se acordă dreptul exclusiv de a comercializa și distribui ceasuri care poartă marca comercială R și care utilizează denumirea comercială R în țara Y pentru o perioadă de cinci ani, cu o opțiune de prelungire pentru încă cinci ani. Societatea S nu obține alte drepturi referitoare la marca comercială R și denumirea comercială de la Primair și, în special, îi este interzis să re-exporte ceasuri care poartă marca comercială R și denumirea comercială R. Activitatea unică a societății S este comercializarea și distribuția de ceasuri care poartă marca comercială R și denumirea comercială R. Se presupune că ceasurile R nu fac parte dintr-un portofoliu de produse distribuite de societatea S în țara Y. Societatea S nu se angajează să efectueze nicio procesare secundară, deoarece importă ceasuri ambalate în țara Y gata de vânzare către clientul final.

22. În temeiul contractului dintre Primair și Societatea S, Societatea S achiziționează ceasurile de la Primair în moneda țării Y, preia dreptul de proprietate asupra ceasurilor de marcă și îndeplinește funcția de distribuție în țara Y, suportă costurile contabile asociate (de exemplu, finanțarea stocurilor și a creanțelor) și își asumă riscurile corespunzătoare (de exemplu, riscurile de stoc, de credit și de finanțare). În temeiul contractului dintre Primair și Societatea S, Societatea S trebuie să acționeze ca agent de marketing pentru a ajuta la dezvoltarea pieței pentru ceasurile R în țara Y. Societatea S se consultă cu Primair în dezvoltarea strategiei de marketing a țării Y pentru ceasurile R. Primair elaborează planul general de marketing pe baza experienței sale din alte țări, dezvoltă și aprobă bugetele de marketing și ia decizii finale în ceea ce privește aspectul reclamelor, poziționarea produselor și mesajele publicitare de bază. Societatea S se consultă cu privire la problemele pieței locale legate de publicitate, asistă la executarea strategiei de marketing sub îndrumarea Primair și oferă evaluări ale eficacității diferitelor elemente ale strategiei de marketing. Cu titlu de compensație pentru furnizarea acestor activități de sprijin de marketing, Societatea S primește de la Primair un comision de servicii în funcție de nivelul

cheltuielilor de marketing pe care le suportă și care include un element de profit adecvat.

23. Să presupunem, în scopul acestui exemplu, că, pe baza unei analize de comparabilitate aprofundate, inclusiv a unei analize funcționale detaliate, se poate concluziona că prețul pe care Societatea S îl plătește Primair pentru ceasurile R ar trebui analizat separat de compensația societății S o primește pentru marketingul pe care îl întreprinde în numele Primair. Să presupunem, de asemenea, că, pe baza tranzacțiilor comparabile identificate, prețul plătit pentru ceasuri este în condiții de valoare de piață și că acest preț permite societății S să obțină un nivel de remunerare în condiții de valoare de piață din vânzarea ceasurilor pentru funcția de distribuție pe care o îndeplinește, activele pe care le utilizează și riscurile pe care și le asumă.

24. În anii 1-3, Societatea S se angajează într-o strategie care este în concordanță cu acordul său cu Primair de a dezvolta piața țării Y pentru ceasurile R. În acest proces, Societatea S suportă cheltuieli de marketing. În conformitate cu contractul, Societății S i se rambursează de către Primair cheltuielile de marketing pe care le suportă și i se plătește o marjă de profit la aceste cheltuieli. Până la sfârșitul anului 2, marca și denumirea comercială R au devenit consacrate în țara Y. Remunerația obținută de societatea S pentru activitățile de marketing pe care le-a desfășurat în numele Primair este determinată ca fiind în condiții de valoare de piață, pe baza comparației cu cea plătită agenților independenți de publicitate și marketing identificați și determinați ca fiind comparabili ca parte a analizei de comparabilitate.

25. În aceste condiții, Primair are dreptul să rețină orice venit obținut din exploatarea mărcii comerciale R și a denumirii comerciale pe piața țării Y care depășește remunerația în condiții de valoare de piață acordată Societății S pentru funcțiile sale și nicio ajustare a prețurilor de transfer nu este justificată în aceste circumstanțe.

Exemplul 9

26. Datele din acest exemplu sunt aceleași ca în Exemplul 8, cu excepția următoarelor:

- În temeiul contractului dintre Primair și Societatea S, Societatea S este acum obligată să elaboreze și să execute planul de marketing pentru țara Y fără controlul detaliat al elementelor specifice ale planului de către Primair. Societatea S suportă costurile și își asumă anumite riscuri asociate activităților de marketing. Acordul dintre Primair și Societatea S nu specifică valoarea cheltuielilor de marketing pe care societatea S este de așteptat să le suporte, ci doar faptul că societatea S este obligată să depună toate eforturile pentru a comercializa ceasurile. Societatea S nu primește nicio rambursare

directă de la Primair în ceea ce privește cheltuielile pe care le suportă și nici nu primește vreo altă compensație indirectă sau implicită de la Primair, iar societatea S se așteaptă să își câștige remunerația numai din profitul obținut din vânzarea de ceasuri marca R către clienți terți de pe piața din țara Y. O analiză funcțională amănunțită arată că Primair exercită un nivel mai scăzut de control asupra activităților de marketing ale Societății S decât în Exemplul 8, în sensul că nu revizuiește și nu aprobă bugetul de marketing sau detaliile de elaborare ale planului de marketing. Societatea S suportă riscuri diferite și este compensată diferit decât a fost cazul în Exemplul 8. Acordurile contractuale dintre Primair și Societatea S sunt diferite, iar riscurile asumate de Societatea S sunt mai mari în Exemplul 9 decât în Exemplul 8. Societatea S nu primește rambursări directe ale costurilor sau un onorariu separat pentru activitățile de marketing. Singura tranzacție controlată între Primair și Societatea S din Exemplul 9 este transferul ceasurilor de marcă. Drept urmare, Societatea S își poate obține remunerația pentru activitățile sale de marketing numai prin vânzarea de ceasuri marca R către clienți terți.

- Ca urmare a acestor diferențe, Primair și Societatea S adoptă un preț mai mic pentru ceasuri în Exemplul 9 decât prețul pentru ceasuri determinat în scopul Exemplului 8. Ca urmare a diferențelor identificate în analiza funcțională, sunt utilizate criterii diferite pentru identificarea comparabilelor și pentru efectuarea ajustărilor de comparabilitate decât a fost cazul în Exemplul 8. Acest lucru are ca rezultat faptul că Societatea S are un profit total anticipat mai mare în Exemplul 9 decât în Exemplul 8 din cauza nivelului său mai ridicat de risc și a funcțiilor sale mai extinse.

27. Să presupunem că, în anii 1 până la 3, Societatea S se angajează într-o strategie care este în concordanță cu acordul său cu Primair și, în acest proces, îndeplinește funcții de marketing și suportă cheltuieli de marketing. Drept urmare, societatea S are cheltuieli operaționale ridicate și marje reduse în anii de la 1 la 3. Până la sfârșitul anului 2, marca comercială R și denumirea comercială au devenit stabile în țara Y datorită eforturilor depuse de Societatea S. În cazul în care comerciantul/distribuitorul suportă efectiv costurile și riscurile asociate activităților sale de marketing, problema este în ce măsură comerciantul/distribuitorul poate primi o parte din beneficiile potențiale ale acestor activități. Să presupunem că inspecțiile administrațiilor fiscale din țara Y concluzionează, pe baza unei revizuiri a distribuitorilor comparabili, că societatea S ar fi trebuit să îndeplinească funcțiile pe care le-a îndeplinit și și-a suportat nivelul real al cheltuielilor de marketing dacă ar fi fost independentă de Primair.

28. Având în vedere că societatea S îndeplinește funcțiile și suportă

costurile și riscurile asociate activităților sale de marketing în cadrul unui contract pe termen lung cu drepturi exclusive de distribuție pentru ceasurile R, există posibilitatea ca Societatea S să beneficieze (sau să sufere o pierdere) de pe urma activităților de marketing și distribuție pe care le întreprinde. Pe baza unei analize a datelor comparabile rezonabil de fiabile, se concluzionează că, în sensul prezentului exemplu, beneficiile obținute de societatea S au ca rezultat profituri similare cu cele realizate de comercianți și distribuitori independenți care suportă aceleași tipuri de riscuri și costuri ca și Societatea S în primii câțiva ani de acorduri comparabile de marketing și distribuție pe termen lung pentru produse necunoscute în mod similar.

29. Pe baza ipotezelor de mai sus, rentabilitatea Societății S este în condiții de valoare de piață, iar activitățile sale de marketing, inclusiv cheltuielile sale de marketing, nu sunt semnificativ diferite de cele efectuate de comercianți și distribuitori independenți în tranzacții necontrolate comparabile. Informațiile privind acordurile necontrolate comparabile oferă cea mai bună măsură a rentabilității în condiții de valoare de piață obținute de Societatea S pentru contribuția la valoarea necorporală furnizată de funcțiile, riscurile și costurile sale. Prin urmare, această rentabilitate reflectă remunerația în condiții de valoare de piață pentru contribuțiile Societății S și măsoară cu exactitate cota sa din veniturile obținute din exploatarea mărcii comerciale și a denumirii comerciale în țara Y. Nu este necesară nicio remunerație separată sau suplimentară pentru Societatea S.

Exemplul 10

30. Datele din acest exemplu sunt aceleași ca în Exemplul 9, cu excepția faptului că funcțiile de dezvoltare a pieței asumate de Societatea S în acest Exemplu 10 sunt mult mai extinse decât cele asumate de Societatea S în exemplul 9.

31. În cazul în care comerciantul/distribuitorul suportă efectiv costurile și își asumă riscurile activităților sale de marketing, problema este în ce măsură comerciantul/distribuitorul poate primi o parte din beneficiile potențiale ale acestor activități. O analiză aprofundată de comparabilitate identifică mai multe întreprinderi necontrolate angajate în funcții de marketing și distribuție în cadrul unor acorduri similare de marketing și distribuție pe termen lung. Să presupunem, totuși, că nivelul cheltuielilor de marketing suportate de Societatea S în anii de la 1 la 5 depășește cu mult nivelul celor suportate de comercianții și distribuitorii independenți comparabili identificați. Să presupunem, de asemenea, că nivelul ridicat al cheltuielilor suportate de societatea S reflectă faptul că a îndeplinit funcții suplimentare sau mai grele decât cele efectuate de potențialele comparabile și că Primair și societatea S se așteaptă ca aceste funcții suplimentare să genereze marje mai mari sau un volum mai mare de vânzări pentru produse. Având în vedere amploarea activităților de dezvoltare a pieței întreprinse de

Societatea S, este evident că Societatea S a adus o contribuție funcțională mai mare la dezvoltarea pieței și a imobilizărilor necorporale aferente activității de marketing și și-a asumat costuri semnificativ mai mari și și-a asumat riscuri mai mari decât întreprinderile independente potențial comparabile identificate (și costuri și riscuri substanțial mai mari decât în Exemplul 9). Există, de asemenea, dovezi care susțin concluzia că profiturile realizate de Societatea S sunt semnificativ mai mici decât marjele de profit ale comercianților și distribuitorilor independenți potențial comparabili identificați în anii corespunzători de contracte similare de marketing și distribuție pe termen lung.

32. Ca și în Exemplul 9, Societatea S suportă costurile și riscurile asociate activităților sale de marketing în temeiul unui contract pe termen lung de drepturi exclusive de marketing și distribuție pentru ceasurile R și, prin urmare, se așteaptă să aibă posibilitatea de a primi beneficii (sau de a suferi o pierdere) din activitățile de marketing și distribuție pe care le întreprinde. Cu toate acestea, în acest caz, Societatea S a îndeplinit funcții și a suportat cheltuieli de marketing peste cele pe care întreprinderile independente în tranzacții potențial comparabile cu drepturi similare le-ar fi suportat pentru propriul beneficiu, rezultând marje de profit semnificativ mai mici pentru Societatea S decât cele realizate de astfel de întreprinderi .

33. Pe baza acestor fapte, este evident că, prin îndeplinirea funcțiilor și suportarea cheltuielilor de marketing care depășesc în mod substanțial nivelurile de funcție și cheltuieli ale comerciantului/distribuitorilor independenți în tranzacții comparabile, Societatea S nu a fost remunerată în mod adecvat prin marjele pe care le câștigă din revânzarea ceasurilor R. În astfel de circumstanțe, ar fi oportun ca administrația fiscală din țara Y să propună o ajustare a prețurilor de transfer pe baza remunerării Societății S pentru activitățile de marketing desfășurate (luând în considerare riscurile asumate și cheltuielile suportate) pe o bază care să fie în concordanță cu ceea ce ar fi câștigat întreprinderile independente în tranzacții comparabile. În funcție de faptele și circumstanțele reflectate într-o analiză de comparabilitate detaliată, o astfel de ajustare s-ar putea baza pe:

- Reducerea prețului plătit de Societatea S pentru ceasurile marca R achiziționate de la Primair. O astfel de ajustare s-ar putea baza pe aplicarea unei metode a prețului de revânzare sau a metodei marjei nete utilizând datele disponibile despre profiturile realizate de comercianți și distribuitori comparabili cu un nivel comparabil al cheltuielilor de marketing și distribuție, dacă astfel de comparabile pot fi identificate.

- O abordare alternativă ar putea aplica o metodă a împărțirii profitului net care ar împărți profiturile combinate din vânzările de ceasuri marca R în țara Y, acordând mai întâi Societății S și Primair o remunerație de bază pentru funcțiile pe care le îndeplinesc și apoi

împărțind profitul net pe o bază care ia în considerare contribuțiile relative atât ale Societății S, cât și ale Primair la generarea de venituri și la valoarea mărcii comerciale R și a denumirii comerciale R.

- Remunerarea directă a Societății S pentru cheltuielile de marketing excedentare pe care le-a suportat în plus față de cele suportate de întreprinderi independente comparabile, inclusiv un element de profit adecvat pentru funcțiile și riscurile reflectate de aceste cheltuieli.

34. În acest exemplu, ajustarea propusă se bazează pe faptul că societatea S a îndeplinit funcții, și-a asumat riscuri și a suportat costuri care au contribuit la dezvoltarea imobilizărilor necorporale aferente activității de marketing pentru care nu a fost remunerată în mod adecvat în cadrul acordului său cu Primair. Dacă acordurile dintre Societatea S și Primair ar fi de așa natură încât Societatea S s-ar putea aștepta să obțină o rentabilitate în condiții de valoare de piață a investiției sale suplimentare pe durata rămasă a acordului de distribuție, un rezultat diferit ar putea fi adecvat.

Exemplul 11

35. Datele din acest exemplu sunt aceleași ca în Exemplul 9, cu excepția faptului că Societatea S încheie acum un acord pe trei ani fără redevențe pentru a comercializa și distribui ceasurile pe piața țării Y, fără opțiune de reînnoire. La sfârșitul perioadei de trei ani, Societatea S nu încheie un nou contract cu Primair.

36. Să presupunem că se demonstrează că întreprinderile independente încheie acorduri de distribuție pe termen scurt în cazul în care suportă cheltuieli de marketing și distribuție, dar numai în cazul în care urmează să câștige o remunerație proporțională cu funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate în perioada de timp a contractului. Dovezile provenite de la întreprinderi independente comparabile arată că acestea nu investesc sume mari de bani în dezvoltarea infrastructurii de marketing și distribuție în cazul în care obțin doar un acord de marketing și distribuție pe termen scurt, cu riscul asociat de nereînnoire fără remunerație. Caracterul potențial pe termen scurt al contractului de marketing și distribuție este de așa natură încât Societatea S nu ar putea sau nu ar avea cum să beneficieze de pe urma cheltuielilor de marketing și distribuție pe care le asumă pe propriul risc. Aceiași factori înseamnă că eforturile Societății S pot aduce beneficii Societății Primair în viitor.

37. Riscurile asumate de Societatea S sunt substanțial mai mari decât în Exemplul 9, iar Societatea S nu a fost remunerată în condiții de valoare de piață pentru asumarea acestor riscuri suplimentare. În acest caz, Societatea S

a întreprins activități de dezvoltare a pieței și a suportat cheltuieli de marketing peste ceea ce întreprinderile independente comparabile cu drepturi similare suportă în propriul beneficiu, rezultând marje de profit semnificativ mai mici pentru Societatea S decât cele realizate de întreprinderile comparabile. Termenul scurt al contractului face nerezonabilă așteptarea ca Societatea S să aibă posibilitatea de a obține beneficii adecvate în temeiul contractului, în termenul limitat al acordului cu Primair. În aceste condiții, Societatea S are dreptul la remunerație pentru contribuția sa la valoarea mărcii comerciale și a denumirii comerciale R pe durata angajamentului său cu Primair.

38. O astfel de remunerație ar putea lua forma unei remunerații directe de la Primair către Societatea S pentru valoarea anticipată creată prin cheltuielile de marketing și funcțiile de dezvoltare a pieței pe care și le-a asumat. Alternativ, o astfel de ajustare ar putea lua forma unei reduceri a prețului plătit de Societatea S către Primair pentru ceasurile R în timpul anilor 1 până la 3.

Exemplul 12

39. Datele din acest exemplu sunt aceleași ca în Exemplul 9 cu următoarele completări:

- Până la sfârșitul anului 3, marca R este stabilită cu succes pe piața țării Y, iar Primair și Societatea S își renegociază acordul anterior și încheie un nou acord de licență pe termen lung. Noul acord, care va începe la începutul anului 4, este pentru o perioadă de cinci ani, Societatea S având opțiunea de prelungire pentru încă cinci ani. În temeiul prezentului contract, Societatea S este de acord să plătească o redevență către Primair pe baza vânzărilor brute ale tuturor ceasurilor care poartă marca comercială R. În toate celelalte privințe, noul acord are aceiași termeni și condiții ca înțelegerea anterioară dintre părți. Nu există nicio ajustare a prețului plătibil de Societatea S pentru ceasurile de marcă ca urmare a introducerii redevenței.

- Vânzările Societății S de ceasuri marca R în anii 4 și 5 sunt în concordanță cu previziunile bugetare anterioare. Cu toate acestea, introducerea redevenței de la începutul anului 4 are ca rezultat scăderea substanțială a marjelor de profit ale Societății S.

40. Să presupunem că nu există dovezi că comercianții/distribuitorii independenți de produse de marcă similare au fost de acord să plătească redevențe în temeiul unor acorduri similare. Nivelul cheltuielilor și activității de marketing ale Societății S, începând cu anul 4, este în concordanță cu cel al întreprinderilor independente.

41. În scopul stabilirii prețurilor de transfer nu ar fi de așteptat, în general, ca o redevență să fie plătită în tranzacții în condiții de valoare de piață, în cazul în care o entitate care desfășoară activități de marketing și distribuție nu obține drepturi în scopul stabilirii prețurilor de transfer pentru mărci comerciale și active necorporale similare, altele decât dreptul de a utiliza astfel de imobilizări necorporale în distribuirea unui produs de marcă furnizat de entitatea îndreptățită la veniturile obținute din exploatarea acestor imobilizări necorporale. În plus, redevența determină ca marjele de profit ale Societății S să fie în mod constant mai mici decât cele ale întreprinderilor independente cu funcții comparabile îndeplinite, active utilizate și riscuri asumate în anii corespunzători de acorduri similare de marketing și distribuție pe termen lung. În consecință, o ajustare a prețurilor de transfer care să nu permită redevențele plătite ar fi adecvată pe baza faptelor din acest exemplu.

Exemplul 13

42. Datele din acest exemplu sunt aceleași cu cele prezentate în Exemplul 10 cu următoarele completări:

- La sfârșitul anului 3, Primair oprește fabricarea ceasurilor și încheie contracte cu o terță parte pentru a le fabrica în numele său. Drept urmare, Societatea S va importa ceasuri fără marcă direct de la producător și va efectua o prelucrare secundară pentru a aplica numele și sigla R și va ambala ceasurile înainte de vânzare către clientul final. Apoi va vinde și va distribui ceasurile în modul descris în Exemplul 10.

- În consecință, la începutul anului 4, Primair și Societatea S își renegociază acordul anterior și încheie un nou acord de licență pe termen lung. Noul acord, care va începe la începutul anului 4, este pentru o perioadă de cinci ani, Societatea S având opțiunea de prelungire pentru încă cinci ani.

- În temeiul noului acord, Societății S i se acordă dreptul exclusiv în țara Y de a prelucra, comercializa și distribui ceasuri care poartă marca comercială R, în schimbul acordului său de a plăti o redevență către Primair pe baza vânzărilor brute ale tuturor acestor ceasuri. Societatea S nu primește nicio remunerație de la Primair pentru renegocierea acordului inițial de marketing și distribuție. În scopul acestui exemplu, se presupune că prețul de achiziție pe care Societatea S îl plătește pentru ceasuri de la începutul anului 4 este o valoare în condiții de valoare de piață și că nicio considerație cu privire la numele R nu este încorporată în acel preț.

43. După un control fiscal efectuat de administrațiile fiscale din țara Y în anul 6, se stabilește, pe baza unei analize funcționale adecvate, că nivelul cheltuielilor de marketing suportate de Societatea S în anii 1 până la 3 le-a depășit cu mult pe cele suportate de comercianții independenți și distribuitorii cu contracte similare de marketing și distribuție pe termen lung. De asemenea, se stabilește că nivelul și intensitatea activității de marketing întreprinse de Societatea S le-au depășit pe cele ale comercianților și distribuitorilor independenți și că activitatea relativ mai mare a avut succes în extinderea volumelor și/sau creșterea marjelor globale ale grupului Primair din vânzări în țara Y. Având în vedere amploarea activităților de dezvoltare a pieței întreprinse de Societatea S, inclusiv controlul său strategic asupra acestor activități, este evident din analiza de comparabilitate și analiza funcțională că Societatea S și-a asumat costuri semnificativ mai mari și și-a asumat riscuri mai mari decât întreprinderile independente comparabile. Există, de asemenea, dovezi că marjele de profit individuale realizate de Societatea S sunt semnificativ mai mici decât marjele de profit ale comercianților și distribuitorilor independenți comparabili în anii corespunzători de acorduri similare de marketing și distribuție pe termen lung.

44. Controlul din țara Y identifică, de asemenea, că în anii 4 și 5, Societatea S suportă costurile și riscurile asociate activităților sale de marketing în cadrul noului acord de licență pe termen lung cu Primair și, din cauza naturii pe termen lung a acordului, Societatea S poate avea posibilitatea de a beneficia (sau de a suferi o pierdere) din activitățile sale. Cu toate acestea, Societatea S a întreprins activități de dezvoltare a pieței și a suportat cheltuieli de marketing cu mult peste ceea ce licențiații independenți comparabili cu contracte de licență similare pe termen lung își asumă și suportă în propriul beneficiu, ceea ce duce la marje de profit anticipate semnificativ mai mici pentru Societatea S decât cele ale întreprinderilor comparabile.

45. Pe baza acestor fapte, Societatea S trebuie să primească o remunerație suplimentară pentru funcțiile de dezvoltare a pieței pe care le îndeplinește, activele pe care le utilizează și riscurile pe care și le asumă. Pentru anii de la 1 la 3, bazele posibile pentru o astfel de ajustare ar fi cele descrise în Exemplul 10. Pentru anii 4 și 5, bazele pentru o ajustare ar fi similare, cu excepția faptului că ajustarea ar putea reduce plățile redevențelor de la Societatea S către Primair, mai degrabă decât prețul de achiziție al ceasurilor. În funcție de fapte și circumstanțe, s-ar putea analiza, de asemenea, dacă Societatea S ar fi trebuit să primească despăgubiri în legătură cu renegocierea acordului la sfârșitul anului 3, în conformitate cu îndrumările din Partea II a Capitolului IX.

Exemplul 14

46. Shuyona este societatea-mamă a unui grup multinațional de întreprinderi. Shuyona este organizată și își desfășoară activitatea în țara X. Grupul Shuyona este implicat în producția și vânzarea de bunuri de consum. Pentru a-și menține și, dacă este posibil, a-și îmbunătăți poziția pe piață, Grupul Shuyona desfășoară activități permanente de cercetare pentru a îmbunătăți produsele existente și pentru a dezvolta noi produse. Grupul Shuyona deține două centre de cercetare și dezvoltare, unul operat de Shuyona în țara X și celălalt operat de Societatea S, o filială a Shuyona care operează în țara Y. Centrul de cercetare și dezvoltare Shuyona este responsabil pentru programul general de cercetare al Grupului Shuyona. Centrul de cercetare și dezvoltare Shuyona elaborează programe de cercetare, dezvoltă și controlează bugetele, ia decizii cu privire la locul în care se vor desfășura activitățile de cercetare și dezvoltare, monitorizează progresul tuturor proiectelor de cercetare și dezvoltare și, în general, controlează funcția de cercetare și dezvoltare pentru grupul multinațional de întreprinderi, care funcționează sub conducerea strategică a conducerii superioare a Grupului Shuyona.

47. Centrul de cercetare și dezvoltare al Societății S funcționează pe bază de proiect separat pentru a realiza proiecte specifice atribuite de centrul de cercetare și dezvoltare Shuyona. Sugestiile personalului de cercetare și dezvoltare al Societății S privind modificări ale programului de cercetare trebuie să fie aprobate în mod oficial de către Centrul de cercetare și dezvoltare Shuyona. Centrul de cercetare și dezvoltare al Societății S raportează cu privire la progresele sale cel puțin lunar personalului de supraveghere de la Centrul de cercetare și dezvoltare Shuyona. În cazul în care Societatea S depășește bugetele stabilite de Shuyona pentru activitatea sa, trebuie solicitată aprobarea conducerii Centrului de cercetare și dezvoltare Shuyona pentru cheltuieli suplimentare. Contractele dintre Centrul de cercetare și dezvoltare Shuyona și Centrul de cercetare și dezvoltare al Societății S specifică faptul că Shuyona va suporta toate riscurile și costurile legate de cercetarea și dezvoltarea asumate de Societatea S. Toate brevetele, proiectele și alte active necorporale dezvoltate de personalul de cercetare al Societății S sunt înregistrate de Shuyona, în conformitate cu contractele dintre cele două societăți. Shuyona plătește Societății S un onorariu pentru serviciile prestate în activitățile sale de cercetare și dezvoltare.

48. Analiza prețurilor de transfer a acestor date ar începe prin recunoașterea faptului că Shuyona este proprietarul legal al imobilizărilor necorporale. Shuyona controlează și gestionează atât propria activitate de cercetare și dezvoltare, cât și pe cea a Societății S. Îndeplinește funcțiile importante legate de această activitate, cum ar fi bugetarea, stabilirea programelor de cercetare, elaborarea proiectelor și finanțarea și controlul

cheltuielilor. În aceste condiții, Shuyona are dreptul la randamentele obținute din exploatarea activelor necorporale dezvoltate prin eforturile de cercetare și dezvoltare ale societății S. Societatea S are dreptul la remunerație pentru funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate. La determinarea valorii remunerației datorate Societății S, competența și eficiența relativă a personalului de cercetare și dezvoltare al Societății S, natura cercetării efectuate și alți factori care contribuie la valoare ar trebui considerați factori de comparabilitate. În măsura în care ajustări ale prețurilor de transfer sunt necesare pentru a reflecta suma pe care un furnizor de servicii de cercetare și dezvoltare comparabil ar fi plătit-o pentru serviciile sale, astfel de ajustări s-ar referi, în general, la anul în care este furnizat serviciul și nu ar afecta dreptul Shuyona la randamente viitoare derivate din exploatarea activelor necorporale derivate din activitățile de cercetare și dezvoltare ale societății.

Exemplul 15

49. Shuyona este societatea-mamă a unui grup multinațional de întreprinderi. Shuyona este organizată și operează exclusiv în țara X. Grupul Shuyona este implicat în producția și vânzarea de bunuri de consum. Pentru a-și menține și, dacă este posibil, a-și îmbunătăți poziția pe piață, Grupul Shuyona desfășoară cercetări permanente pentru a îmbunătăți produsele existente și pentru a dezvolta noi produse. Grupul Shuyona deține două centre de cercetare și dezvoltare, unul operat de Shuyona în țara X, iar celălalt operat de Societatea S, o filială a Shuyona, care operează în țara Y.

50. Grupul Shuyona vinde două linii de produse. Toate activitățile de cercetare și dezvoltare cu privire la linia de produse A sunt efectuate de Shuyona. Toate activitățile de cercetare și dezvoltare cu privire la linia de produse B sunt efectuate de centrul de cercetare și dezvoltare operat de Societatea S. Societatea S funcționează, de asemenea, ca sediu regional al grupului Shuyona din America de Nord și are responsabilitate globală pentru funcționarea activității legate de linia de produse B. Cu toate acestea, toate brevetele dezvoltate prin eforturile de cercetare ale Societății S sunt înregistrate de Shuyona. Shuyona nu efectuează nicio plată sau efectuează doar o plată nominală către Societatea S în legătură cu invențiile brevetabile dezvoltate de Centrul de cercetare și dezvoltare al societății.

51. Centrele de cercetare și dezvoltare ale Shuyona și Societății S funcționează autonom. Fiecare suportă propriile costuri de exploatare. Sub coordonarea generală a conducerii superioare din Shuyona, Centrul de cercetare și dezvoltare al Societății S își dezvoltă propriile programe de cercetare, își stabilește propriile bugete, stabilește când ar trebui încheiate sau modificate proiectele de cercetare și dezvoltare și își angajează propriul personal de cercetare și dezvoltare. Centrul de cercetare și dezvoltare al Societății S raportează echipei de conducere a liniei de produse B din

Societatea S și nu raportează Centrului de cercetare și dezvoltare Shuyona. Uneori sunt organizate întâlniri comune între echipele de cercetare și dezvoltare ale Shuyona și ale Societății S pentru a discuta metodele de cercetare și problemele comune.

52. Analiza prețurilor de transfer a acestui model de fapt ar începe prin recunoașterea faptului că Shuyona este proprietarul legal/solicitantul înregistrării imobilizărilor necorporale dezvoltate de Societatea S. Spre deosebire de situația din Exemplul 14, cu toate acestea, Shuyona nu îndeplinește și nici nu exercită control asupra funcțiilor de cercetare desfășurate de Societatea S, inclusiv funcțiile importante legate de gestionarea, proiectarea, bugetarea și finanțarea cercetării respective. În consecință, proprietatea legală a lui Shuyona asupra imobilizărilor necorporale nu îi dă dreptul să rețină sau să i se atribuie venituri legate de imobilizările necorporale din linia de produse B. Administrațiile fiscale ar putea ajunge la un rezultat adecvat al prețurilor de transfer prin recunoașterea dreptului de proprietate legal al Shuyona asupra imobilizărilor necorporale, dar prin observarea faptului că, prin prisma contribuțiilor Societății S sub formă de funcții, active și riscuri, ar putea fi asigurată o compensație adecvată societății S pentru contribuțiile sale prin confirmarea faptului că Societatea S nu trebuie să plătească redevențe sau altă plată către Shuyona pentru dreptul de a utiliza orice active necorporale ale Societății S dezvoltate cu succes, astfel încât veniturile viitoare obținute din exploatarea acestor imobilizări necorporale de către Societatea S să fie alocate Societății S și nu societății Shuyona.

53. Dacă Shuyona exploatează singură imobilizările necorporale asociate liniei de produse B, atunci Shuyona trebuie să ofere Societății S o remunerație adecvată pentru funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate legate de dezvoltarea imobilizărilor necorporale. Pentru a determina nivelul adecvat de remunerare pentru Societatea S, faptul că Societatea S îndeplinește toate funcțiile importante legate de dezvoltarea imobilizărilor necorporale ar face probabil inadecvată tratarea Societății S ca parte testată într-un contract de prestări servicii de cercetare și dezvoltare.

Exemplul 16

54. Shuyona este societatea-mamă a unui grup multinațional de întreprinderi. Shuyona este organizată și operează exclusiv în Țara X. Grupul Shuyona este implicat în producția și vânzarea de bunuri de consum. Pentru a-și menține și, dacă este posibil, a-și îmbunătăți poziția pe piață, grupul Shuyona desfășoară cercetări permanente pentru a îmbunătăți produsele existente și pentru a dezvolta noi produse. Grupul Shuyona deține două centre de cercetare și dezvoltare, unul operat de Shuyona în țara X, iar celălalt operat de Societatea S, o filială a Shuyona, care operează în țara Y. Relațiile dintre Centrul de cercetare și dezvoltare Shuyona și Centrul de

cercetare și dezvoltare al Societății S sunt descrise în Exemplul 14.

55. În anul 1, Shuyona vinde toate drepturile asupra brevetelor și altor imobilizări necorporale legate de tehnologie, inclusiv drepturile de utilizare a acestor imobilizări necorporale în cercetarea în curs, unei noi filiale, Societatea T, organizată în țara Z. Societatea T înființează o unitate de producție în țara Z și începe să furnizeze produse membrilor Grupului Shuyona din întreaga lume. În sensul acestui exemplu, se presupune că remunerația plătită de Societatea T în schimbul brevetelor transferate și al imobilizărilor necorporale aferente se bazează pe o evaluare a fluxurilor de numerar viitoare anticipate generate de imobilizările necorporale transferate, la momentul transferului.

56. În același timp cu transferul de brevete și alte imobilizări necorporale legate de tehnologie, Societatea T încheie un contract de cercetare cu Shuyona și un contract separat de cercetare cu Societatea S. În conformitate cu aceste acorduri, Societatea T acceptă prin contract să suporte riscul financiar asociat cu posibile eșecuri ale viitoarelor proiecte de cercetare și dezvoltare, este de acord să își asume costul tuturor activităților viitoare de cercetare și dezvoltare și este de acord să plătească Shuyona și Societății S un onorariu pentru servicii bazat pe costul activităților de cercetare și dezvoltare întreprinse, plus o marjă de profit echivalentă cu marja de profit peste costul câștigat de anumite întreprinderi independente identificate implicate în furnizarea de servicii de cercetare.

57. Societatea T nu are personal tehnic capabil să desfășoare sau să supravegheze activitățile de cercetare. Shuyona continuă să dezvolte și să elaboreze programul de cercetare și dezvoltare legat de dezvoltarea ulterioară a imobilizărilor necorporale transferate, să-și stabilească propriile bugete de cercetare și dezvoltare, să-și determine propriile niveluri de personal pentru cercetare și dezvoltare și să ia decizii cu privire la continuarea sau încetarea anumitor proiecte de cercetare și dezvoltare. În plus, Shuyona continuă să supravegheze și să controleze activitățile de cercetare și dezvoltare ale Societății S în modul descris în Exemplul 14.

58. Analiza prețurilor de transfer începe prin identificarea relațiilor comerciale sau financiare dintre părți și a condițiilor și circumstanțelor relevante din punct de vedere economic aferente acestor relații, astfel încât tranzacția controlată să fie delimitată cu exactitate în conformitate cu principiile Capitolului I, Secțiunea D.1. Ipotezele cheie din acest exemplu sunt că societatea T funcționează ca producător și nu desfășoară nicio activitate în legătură cu achiziția, dezvoltarea sau exploatarea imobilizărilor necorporale și nu controlează riscurile în legătură cu achiziția imobilizărilor necorporale sau cu dezvoltarea lor ulterioară. În schimb, toate activitățile de dezvoltare și funcțiile de gestionare a riscurilor legate de imobilizări necorporale sunt efectuate de Shuyona și Societatea S, iar Shuyona controlează riscul. O examinare aprofundată a tranzacției indică faptul că

aceasta trebuie să fie delimitată cu exactitate ca furnizare de finanțare de către societatea T, echivalentă cu costurile imobilizărilor necorporale achiziționate și cu dezvoltarea continuă. O ipoteză cheie în acest exemplu este că, deși societatea T își asumă contractual riscul financiar și are capacitatea financiară de a-și asuma acest risc, ea nu exercită controlul asupra acestui risc în conformitate cu principiile prezentate la alineatele 6.63 și 6.64. Ca urmare, în plus față de remunerația pentru fabricație, societatea T are dreptul la cel mult o remunera ție fără riscuri pentru activitățile sale de finanțare. (Pentru îndrumări suplimentare, a se vedea Capitolul I, Secțiunea D.1, în special alineatul 1.103.)

Exemplul 17

59. Societatea A este o întreprindere farmaceutică complet integrată, implicată în descoperirea, dezvoltarea, producția și vânzarea de preparate farmaceutice. Societatea A își desfășoară operațiunile în țara X. În desfășurarea activităților sale de cercetare, Societatea A angajează în mod regulat organizații independente de cercetare pe bază de contract (CRO) pentru a efectua diverse activități de cercetare și dezvoltare, inclusiv proiectarea și efectuarea de studii clinice cu privire la produsele în curs de dezvoltare de către Societatea A. Cu toate acestea, astfel de organizații de cercetare pe bază de contract nu se angajează în cercetarea științifică fundamentală necesară pentru identificarea de noi compuși farmaceutici. În cazul în care Societatea A angajează o organizație de cercetare pe bază de contract pentru a se angaja în activități de cercetare clinică, personalul de cercetare al Societății A participă activ la proiectarea studiilor de cercetare ale organizației de cercetare pe bază de contract, furnizează organizației de cercetare pe bază de contract rezultatele și informațiile derivate din cercetările anterioare, stabilește bugetele și termenele pentru proiectele organizației de cercetare pe bază de contract și efectuează un control permanent al calității în ceea ce privește activitățile organizației de cercetare pe bază de contract. În astfel de acorduri, organizațiilor de cercetare pe bază de contract li se plătește un onorariu negociat pentru servicii și ele nu au un interes permanent în profiturile obținute din vânzările de produse dezvoltate prin cercetarea lor.

60. Societatea A transferă brevete și imobilizări necorporale aferente legate de produsul M, un preparat farmaceutic în stadiu incipient despre care se crede că are potențial ca tratament pentru boala Alzheimer, Societății S, o filială a Societății A care operează în țara Y (tranzacția se referă strict la imobilizările necorporale existente și nu include remunerații pentru viitoarele servicii de cercetare și dezvoltare ale Societății A). În sensul prezentului exemplu, se presupune că plata Societății S pentru transferul de imobilizări necorporale legate de produsul M se bazează pe o evaluare a fluxurilor de numerar viitoare anticipate. Societatea S nu dispune de

personal tehnic capabil să proiecteze, să desfășoare sau să supravegheze activitățile de cercetare în curs necesare legate de produsul M. Prin urmare, Societatea S încheie contracte cu Societatea A pentru a desfășura programul de cercetare legat de produsul M în același mod ca înainte de transferul de imobilizări necorporale către Societatea S. Societatea S este de acord să finanțeze toate activitățile de cercetare în curs legate de produsul M, să-și asume riscul financiar al unui potențial eșec al unei astfel de cercetări și să plătească serviciile Societății A pe baza costurilor și marjelor câștigate de organizațiile de cercetare pe bază de contract, cum ar fi cele cu care Societatea A tranzacționează în mod regulat.

61. Analiza prețurilor de transfer a acestor date începe prin recunoașterea faptului că, în urma transferului, Societatea S este proprietarul legal al imobilizărilor necorporale ale produsului M în temeiul contractelor și înregistrărilor relevante. Cu toate acestea, Societatea A continuă să îndeplinească și să controleze funcțiile și să gestioneze riscurile legate de imobilizările necorporale deținute de Societatea S, inclusiv funcțiile importante descrise la alineatul 6.56, și are dreptul la remunerație pentru aceste contribuții. În aceste condiții, tranzacțiile Societății A cu organizațiile de cercetare pe bază de contract nu sunt comparabile cu acordurile dintre Societatea S și Societatea A referitoare la produsul M și nu pot fi utilizate ca referință pentru remunerația în condiții de valoare de piață care trebuie furnizată Societății A pentru activitatea sa de cercetare și dezvoltare în curs în ceea ce privește imobilizările necorporale ale produsului. Societatea S nu îndeplinește sau nu controlează aceleași funcții sau nu controlează aceleași riscuri în tranzacțiile sale cu Societatea A, așa cum face Societatea A în tranzacțiile sale cu organizațiile de cercetare pe bază de contract.

62. Deși Societatea S este proprietarul legal al imobilizărilor necorporale, aceasta nu trebuie să aibă dreptul la toate profiturile obținute din exploatarea imobilizărilor necorporale. Deoarece Societatea S nu are capacitatea de a controla riscurile legate de cercetare, Societatea A ar trebui să fie tratată ca și când ar suporta o parte substanțială a riscului relevant, iar Societatea A ar trebui, de asemenea, să fie remunerată pentru funcțiile sale, inclusiv funcțiile importante descrise la alineatul 6.56. Societatea A trebuie să aibă dreptul la randamente mai mari decât organizațiile de cercetare pe bază de contract în aceste circumstanțe.

63. O examinare aprofundată a tranzacției în acest exemplu poate arăta că aceasta trebuie să fie delimitată cu exactitate ca furnizarea de finanțare de către Societatea S, echivalentă cu costurile imobilizărilor necorporale achiziționate și cu dezvoltarea continuă. Drept urmare, Societatea S are dreptul doar la o remunerație a finanțării. Nivelul rentabilității finanțării depinde de exercitarea controlului asupra riscului de finanțare în conformitate cu îndrumările din Capitolul I Secțiunea D.1 și principiile prezentate la alineatele 6.63 și 6.64. Societatea A ar avea dreptul să rețină veniturile sau pierderile rămase.

Exemplul 18

64. Primarni este organizată și desfășoară activități în țara A. Societatea S este o întreprindere asociată a Primarni. Societatea S este organizată și își desfășoară activitatea în țara B. Primarni dezvoltă o invenție brevetată și know-how de fabricație legat de Produsul X. Obține brevete valabile în toate țările relevante pentru acest exemplu. Primarni și Societatea S încheie un acord de licență în scris în temeiul căruia Primarni acordă Societății S dreptul de a utiliza brevetele și know-how-ul Produsului X pentru fabricarea și vânzarea Produsului X în țara B, în timp ce Primarni păstrează drepturile de brevet și know-how asupra Produsului X în Asia, Africa și în țara A.

65. Să presupunem că Societatea S utilizează brevetele și know-how-ul pentru a fabrica produsul X în țara B. Aceasta vinde produsul X atât clienților independenți, cât și celor asociați din țara B. În plus, vinde produsul X entităților de distribuție asociate din Asia și Africa. Entitățile de distribuție revând unitățile produsului X clienților din Asia și Africa. Primarni nu își exercită drepturile de brevet reținute pentru Asia și Africa pentru a împiedica vânzarea produsului X de către Societatea S către entitățile de distribuție care operează în Asia și Africa.

66. În aceste condiții, comportamentul părților sugerează că tranzacția dintre Primarni și Societatea S este de fapt o licență a brevetelor și know-how-ului produsului X pentru țara B, plus Asia și Africa. Într-o analiză a prețurilor de transfer a tranzacțiilor dintre societatea S și Primarni, licența Societății S ar trebui tratată ca extinzându-se în Asia și Africa și nu trebuie să se limiteze la țara B, pe baza comportamentului părților. Rata redevenței ar trebui recalculată pentru a lua în considerare vânzările totale preconizate de Societatea S în toate teritoriile, inclusiv cele către entitățile asiatice și africane.

Exemplul 19

67. Societatea P, rezidentă a țării A, desfășoară o activitate de vânzare cu amănuntul, operând mai multe magazine universale în țara A. De-a lungul anilor, Societatea P a dezvoltat un know-how special și un concept unic de marketing pentru funcționarea magazinelor sale universale. Se presupune că know-how-ul și conceptul unic de marketing constituie imobilizări necorporale în sensul Secțiunii A din Capitolul VI. După ani de zile de desfășurare cu succes a activității în țara A, Societatea P înființează o nouă filială, Societatea S, în țara B. Societatea S deschide și operează noi magazine universale în țara B, obținând marje de profit substanțial mai mari decât cele ale comercianților cu amănuntul comparabili din țara B.

68. O analiză funcțională detaliată arată că Societatea S utilizează în

operațiunile sale din țara B același know-how și concept unic de marketing ca cele utilizate de Societatea P în operațiunile sale din țara A. În aceste condiții, comportamentul părților arată că a avut loc o tranzacție care constă în transferul de la Societatea P la Societatea S a dreptului de a utiliza know-how-ul și conceptul unic de marketing. În circumstanțe comparabile, părțile independente ar fi încheiat un acord de licență care acorda Societății S dreptul de a utiliza în țara B, know-how-ul și conceptul unic de marketing dezvoltat de Societatea P. În consecință, o posibilă soluție disponibilă pentru administrația fiscală este o ajustare a prețurilor de transfer care impută o plată a redevenței de la Societatea S către Societatea P pentru utilizarea acestor imobilizări necorporale.

Exemplul 20

69. Ilcha este organizată în țara A. Grupul de întreprinderi Ilcha produce și vinde de mulți ani produsul Q în țările B și C printr-o filială deținută integral, Societatea S1, care este organizată în țara B. Ilcha deține brevete legate de proiectarea produsului Q și a dezvoltat o marcă comercială unică și alte imobilizări necorporale aferente activității de marketing. Brevetele și mărcile comerciale sunt înregistrate de Ilcha în țările B și C.

70. Din motive comerciale solide, Ilcha stabilește că activitatea grupului în țările B și C ar fi îmbunătățită dacă aceste activități ar fi operate prin filiale separate în fiecare țară. Prin urmare, Ilcha organizează în țara C o filială deținută integral, Societatea S2. În ceea ce privește activitatea din țara C:

- Societatea S1 transferă Societății S2 activele corporale de producție și comercializare utilizate anterior de Societatea S1 în țara C.

- Ilcha și Societatea S1 sunt de acord să rezilieze acordul care acordă Societății S1 următoarele drepturi în legătură cu produsul Q: dreptul de a fabrica și distribui produsul Q în țara C; dreptul de a utiliza brevetele și marca comercială în desfășurarea activităților de producție și distribuție în țara C și, dreptul de a utiliza relațiile cu clienții, listele de clienți, fondul comercial și alte elemente din țara C (denumite în continuare „Drepturile”).

- Ilcha încheie noi acorduri de licență pe termen lung cu Societatea S2, acordându-i drepturile în țara C.

Filiala nou înființată desfășoară ulterior activitatea asociată produsului Q în țara C, în timp ce Societatea S1 continuă să desfășoare activitatea asociată produsului Q în țara B.

71. Să presupunem că, de-a lungul anilor de funcționare, Societatea

S1 a dezvoltat o valoare comercială substanțială în țara C, iar o întreprindere independentă ar fi dispusă să plătească pentru această valoare comercială într-o achiziție. Să presupunem, de asemenea, că, în scopuri contabile și de evaluare comercială, o parte din această valoare comercială ar fi tratată ca fond comercial într-o alocare a prețului de achiziție efectuată cu privire la o vânzare a activității Societății S1 din țara C către o parte independentă.

72. În faptele și circumstanțele cazului , există o valoare transferată Societății S2 prin combinarea (i) transferului unei părți din activele corporale ale Societății S1 către Societatea S2 din țara C și (ii) renunțării de către Societatea S1 la drepturi și acordarea ulterioară a drepturilor de către Ilcha, Societății S2. Există trei tranzacții separate:

- transferul unei părți din activele corporale ale Societății S1 către Societatea S2 din țara C;
- cesionarea de către Societatea S1 a drepturilor sale în temeiul licenței înapoi către Ilcha și
- acordarea ulterioară a unei licențe de către Ilcha Societății S2.

În scopul stabilirii prețurilor de transfer, prețurile plătite de Ilcha și de Societatea S2 în legătură cu aceste tranzacții trebuie să reflecte valoarea activității, care ar include sume care pot fi tratate ca valoare a fondului comercial în scopuri contabile.

Exemplul 21

73. Första este o societate de bunuri de larg consum organizată și care operează în țara A. Înainte de anul 1, Första produce produsul Y în țara A și îl vinde prin intermediul societăților de distribuție afiliate din multe țări din întreaga lume. Produsul Y se bucură de o bună reputație și se vinde la un preț ridicat în raport cu concurenții săi, la care Första are dreptul în calitate de proprietar legal și dezvoltator al mărcii comerciale și al fondului comercial aferent care dă naștere acestui preț ridicat.

74. În anul 2, Första înființează Societatea S, o filială deținută integral, în țara B. Societatea S acționează ca un super distribuitor și centru de facturare. Första continuă să livreze produsul Y direct către afiliații săi de distribuție, dar titlul produselor trece la Societatea S, care refacturează afiliații de distribuție pentru produse.

75. Începând cu anul 2, societatea S se angajează să ramburseze afiliaților de distribuție o parte din costurile lor de publicitate. Prețurile pentru produsul Y de la Societatea S la afiliații de distribuție sunt ajustate ascendent, astfel încât marjele de profit operațional ale afiliatului de distribuție să rămână constante, în ciuda transferului costului de publicitate către Societatea S. Se presupune că marjele de profit operațional obținute de

afiliații de distribuție sunt în condiții de valoare de piață atât înainte, cât și după anul 2, având în vedere modificările concurente ale prețurilor produselor și rambursarea costurilor de publicitate. Societatea S nu îndeplinește nicio funcție în ceea ce privește publicitatea și nu controlează niciun risc legat de comercializarea produselor.

76. În anul 3, prețurile percepute de Första Societății S sunt reduse. Första și Societatea S susțin că o astfel de reducere a prețului este justificată, deoarece Societatea S are acum dreptul la venituri asociate imobilizărilor necorporale. Aceasta afirmă că astfel de venituri pot fi atribuite imobilizărilor necorporale în ceea ce privește produsul Y creat prin costurile de publicitate pe care le-a suportat.

77. În esență, Societatea S nu are nicio pretenție la venituri provenite din exploatarea imobilizărilor necorporale în ceea ce privește produsul Y. Nu îndeplinește nicio funcție, nu își asumă niciun risc și, în esență, nu suportă niciun cost legat de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea sau protecția imobilizărilor necorporale. Ajustările prețurilor de transfer pentru a crește veniturile Första în anul 3 și ulterior ar fi adecvate.

Exemplul 22

78. Societatea A deține o autorizație guvernamentală pentru o activitate minieră și o autorizație guvernamentală pentru exploatarea unei căi ferate. Autorizația pentru activitatea minieră are o valoare de piață de sine stătătoare de 20. Autorizația de căi ferate are o valoare de piață de sine stătătoare de 10. Societatea A nu are alte active nete.

79. Birincil, o entitate independentă de Societatea A, dobândește 100% din participațiile în capitalurile proprii ale Societății A pentru un preț de 100. Alocarea prețului de achiziție de către Birincil a fost efectuată în scopuri contabile cu privire la atributele de achiziție 20 din prețul de achiziție la autorizația pentru activitate minieră; 10 la autorizația feroviară și 70 la fondul comercial pe baza sinergiilor create între autorizațiile pentru activitate minieră și feroviară.

80. Imediat după achiziție, Birincil determină Societatea A să-și transfere autorizațiile pentru activitate minieră și feroviară către Societatea S, o filială a Birincil.

81. În efectuarea unei analize a prețurilor de transfer a prețului în condiții de valoare de piață care trebuie plătit de Societatea S pentru tranzacția cu Societatea A, este important să se identifice exact imobilizările necorporale transferate. La fel ca în cazul achiziției de către Birincil a Societății A în condiții de valoare de piață, fondul comercial asociat autorizațiilor transferate Societății S ar trebui luat în considerare, deoarece trebuie să se presupună, în general, că valoarea nu dispare și nici nu este

distrusă ca parte a unei restructurări interne a activității.

82. Ca atare, prețul de valoare de piață pentru tranzacția dintre Societățile A și S trebuie să țină cont de autorizația pentru activitate minieră, autorizația feroviară și valoarea atribuită fondului comercial în scopuri contabile. Prețul de 100 plătit de Birincil pentru acțiunile Societății A reprezintă un preț la valoarea de valoare de piață pentru acele acțiuni și oferă informații utile cu privire la valoarea combinată a imobilizărilor necorporale.

Exemplul 23

83. Birincil achiziționează 100% din acțiunile unei întreprinderi independente, Societatea T, cu prețul de 100. Societatea T este o întreprindere care se angajează în cercetare și dezvoltare și a dezvoltat parțial mai multe tehnologii promițătoare, dar are doar vânzări minime. Prețul de achiziție este justificat în primul rând de valoarea tehnologiilor promițătoare, dar numai parțial dezvoltate și de potențialul personalului Societății T de a dezvolta noi tehnologii în viitor. Alocarea prețului de achiziție de către Birincil a fost efectuată în scopuri contabile în ceea ce privește atributele de achiziție 20 din prețul de achiziție pentru imobilizări corporale și necorporale identificate, inclusiv brevete și 80 pentru fondul comercial.

84. Imediat după achiziție, Birincil determină Societatea T să transfere toate drepturile sale asupra tehnologiilor dezvoltate și parțial dezvoltate, inclusiv brevete, secrete comerciale și know-how tehnic către Societatea S, o filială a Birincil. Societatea S încheie simultan un contract de cercetare cu Societatea T, în temeiul căruia forța de muncă a Societății T va continua să lucreze exclusiv la dezvoltarea tehnologiilor transferate și la dezvoltarea de noi tehnologii în numele Societății S. Acordul prevede că societatea T va fi remunerată pentru serviciile sale de cercetare prin plăți egale cu costul său plus o marjă de profit și că toate drepturile asupra imobilizărilor necorporale dezvoltate sau îmbunătățite în temeiul acordului de cercetare vor aparține Societății S. Ca urmare, Societatea S va finanța toate cercetările viitoare și își va asuma riscul financiar ca unele sau toate cercetările viitoare să nu conducă la dezvoltarea de produse viabile din punct de vedere comercial. Societatea S are un personal de cercetare numeros, inclusiv personal de conducere responsabil pentru tehnologiile speciale achiziționate de la Societatea T. În urma tranzacțiilor în cauză, personalul de cercetare și conducere al Societății S își asumă întreaga responsabilitate de conducere pentru managementul și controlul activității personalului de cercetare al Societății T. Societatea S aprobă noi proiecte, dezvoltă și planifică bugete și, în alte privințe, controlează activitatea de cercetare continuă desfășurată la societatea T. Întregul personal de cercetare al Societății T va continua să fie angajat al Societății T și va fi dedicat exclusiv furnizării de servicii în temeiul contractului de cercetare cu Societatea S.

85. În efectuarea unei analize a prețurilor de transfer privind prețul în

condiții de valoare de piață care trebuie plătit de Societatea S pentru imobilizările necorporale transferate de Societatea T și a prețului care trebuie plătit pentru serviciile de cercetare și dezvoltare în curs care urmează să fie furnizate de Societatea T, este important să se identifice imobilizările necorporale specifice transferate Societății S și cele reținute de Societatea T. Definițiile și evaluările imobilizărilor necorporale conținute în alocarea prețului de achiziție nu sunt determinante în scopul stabilirii prețurilor de transfer. Prețul de 100 plătit de Birincil pentru acțiunile Societății T reprezintă un preț în condiții de valoare de piață pentru acțiunile societății și oferă informații utile cu privire la valoarea activității Societății T. Valoarea totală a acestei activități trebuie să se reflecte fie în valoarea imobilizărilor corporale și necorporale transferate Societății S, fie în valoarea imobilizărilor corporale și necorporale și a forței de muncă reținute de Societatea T. În funcție de fapte, este posibil ca o parte substanțială a valorii descrise în alocarea prețului de achiziție ca fond comercial al Societății T să fi fost transferată Societății S împreună cu celelalte imobilizări necorporale ale Societății T. În funcție de fapte, este posibil ca o parte din valoarea descrisă în alocarea prețului de achiziție ca fond comercial să fi fost, de asemenea, reținută de Societatea T. În conformitate cu principiile prețurilor de transfer în condiții de valoare de piață, Societatea T trebuie să aibă dreptul la o remunerație pentru această valoare, fie ca parte a prețului plătit de Societatea S pentru drepturile transferate asupra imobilizărilor necorporale tehnologice, fie prin remunerația pe care Societatea T o plătește în anii următori tranzacției pentru serviciile de cercetare și dezvoltare ale forței sale de muncă. În general, trebuie să se presupună că valoarea nu dispare și nici nu este distrusă, ca parte a unei restructurări interne a întreprinderii. În cazul în care transferul de imobilizări necorporale către Societatea S ar fi fost separat în timp de achiziție, ar fi necesară o inspecție separată cu privire la orice apreciere sau depreciere intervenită a valorii imobilizărilor necorporale transferate.

Exemplul 24

86. Zhu este o societate implicată în consultanță privind dezvoltarea de software. În trecut, Zhu a dezvoltat software care acceptă tranzacții ATM pentru banca clientului A. În acest proces, Zhu a creat și a păstrat o cotă-parte în codul software protejat prin drepturi de autor, care este potențial potrivit pentru utilizarea de către alți clienți bancari situați în mod similar, deși cu unele revizuiri și personalizări.

87. Presupunând că Societatea S, o întreprindere asociată a Zhu, încheie un acord separat pentru a dezvolta software care să sprijine operațiunile ATM pentru o altă bancă, Banca B. Zhu este de acord să sprijine compania asociată prin furnizarea angajaților care au lucrat în contractul cu Banca A, pentru a lucra în contractul cu Banca B al Societății S. Acești angajați au acces la proiectele de software și la know-how-ul

dezvoltat în cadrul contractului cu Banca A, inclusiv la codul software brevetat. Acest cod și serviciile angajaților Zhu sunt utilizate de Societatea S în executarea angajamentului său față de Banca B. În cele din urmă, Societatea S furnizează Băncii B un sistem software pentru gestionarea rețelei sale de ATM-uri, inclusiv licența necesară pentru utilizarea software-ului dezvoltat în proiect. Porțiuni ale codului brevetat dezvoltat de Zhu în angajamentul său cu Banca A sunt încorporate în software-ul furnizat de Societatea S Băncii B. Codul dezvoltat în angajamentul cu Banca A și încorporat în software-ul Băncii B ar fi suficient de extins pentru a justifica o cerere de încălcare a drepturilor de autor dacă este copiat în mod neautorizat de către o terță parte.

88. O analiză a prețurilor de transfer a acestor tranzacții trebuie să recunoască faptul că Societatea S a primit două beneficii de la Zhu care impun o remunerație. În primul rând, a primit servicii de la angajații Zhu care au fost puse la dispoziție pentru a lucra la angajamentul cu Banca B. În al doilea rând, a primit drepturi asupra software-ului cu drepturi de proprietate al lui Zhu, care a fost utilizat ca bază pentru sistemul software livrat Băncii B. Remunerația care trebuie plătită de Societatea S către Zhu trebuie să includă compensații atât pentru servicii, cât și pentru drepturile asupra software-ului.

Exemplul 25

89. Prathamika este societatea-mamă a unui grup multinațional de întreprinderi. Prathamika a fost implicată în mai multe litigii importante, iar departamentul său juridic intern a devenit expert în gestionarea litigiilor la scară largă în numele Prathamika. În cursul activității la astfel de litigii, Prathamika a dezvoltat instrumente software brevetate de gestionare a documentelor, unice pentru industria sa.

90. Societatea S este o întreprindere asociată a Prathamika. Societatea S se implică într-un litigiu complex similar cu cele cu care departamentul juridic al Prathamika are experiență. Prathamika este de acord să pună la dispoziția Societății S două persoane din echipa sa juridică pentru a lucra la litigiul Societății. Persoanele fizice din Prathamika își asumă responsabilitatea pentru gestionarea documentelor legate de litigiu. În asumarea acestei responsabilități, aceștia utilizează software-ul de gestionare a documentelor Prathamika. Cu toate acestea, acestea nu oferă Societății S dreptul de a utiliza software-ul de gestionare a documentelor în alte chestiuni legate de litigii sau de a-l pune la dispoziția clienților Societății S.

91. În aceste condiții, nu ar fi adecvat să se considere că Prathamika a transferat drepturi asupra imobilizărilor necorporale către Societatea S ca parte a contractului de prestări servicii. Cu toate acestea, faptul că angajații Prathamika au avut experiență și instrumente software disponibile care le-au

permis să își îndeplinească mai eficace și mai eficient serviciile trebuie să fie luat în considerare într-o analiză de comparabilitate legată de valoarea oricărui onorariu pentru servicii care urmează să fie perceput pentru serviciile angajaților Prathamika.

Exemplul 26

92. Osnovni este societatea-mamă a unui grup multinațional de întreprinderi implicate în dezvoltarea și vânzarea de produse software. Osnovni achiziționează 100% din acțiunile Societății S, o societate cotată la bursă organizată în aceeași țară cu Osnovni, la un preț egal cu 160. La momentul achiziției, acțiunile Societății S aveau o valoare totală de tranzacționare de 100. Ofertanții concurenți pentru afacerea Societății S au oferit sume cuprinse între 120 și 130 pentru Societatea S.

93. Societatea S avea doar o valoare nominală a activelor fixe la momentul achiziției. Valoarea sa a constat în primul rând în drepturi asupra imobilizărilor necorporale dezvoltate și parțial dezvoltate legate de produsele software și de forța sa de muncă calificată. Din prețul de achiziție, în scopuri contabile, Osnovni a alocat 10 pentru imobilizările corporale, 60 pentru imobilizările necorporale și 90 pentru fondul comercial. Osnovni a justificat prețul de achiziție de 160 în prezentările către Consiliul său de administrație prin referire la natura complementară a produselor existente ale grupului Osnovni și a produselor și produselor potențiale ale Societății S.

94. Societatea T este o filială deținută integral de Osnovni. Osnovni a acordat în mod tradițional drepturi exclusive asupra tuturor imobilizărilor sale necorporale legate de piețele europene și asiatice Societății T. În sensul acestui exemplu, se presupune că toate acordurile legate de licențele istorice ale drepturilor europene și asiatice asupra Societății T înainte de achiziționarea Societății S sunt în condiții de valoare de piață .

95. Imediat după achiziționarea Societății S, Osnovni lichidează Societatea S și, ulterior, acordă o licență exclusivă și perpetuă Societății T pentru drepturile necorporale legate de produsele Societății S pe piețele europene și asiatice.

96. La stabilirea unui preț în condiții de valoare de piață pentru imobilizările necorporale ale Societății S licențiate Societății T în conformitate cu acordurile de mai sus, trebuie luată în considerare prima peste valoarea de tranzacționare inițială a acțiunilor Societății S incluse în prețul de achiziție. În măsura în care prima reflectă natura complementară a produselor grupului Osnovni cu produsele achiziționate pe piețele europene și asiatice licențiate Societății T, Societatea T trebuie să plătească o sumă pentru imobilizările necorporale ale Societății S transferate și drepturile asupra imobilizărilor necorporale care reflectă o cotă corespunzătoare din prima prețului de achiziție. În măsura în care prima prețului de achiziție

poate fi atribuită exclusiv complementarităților de produse din afara pieților Societății T, prima prețului de achiziție nu trebuie luată în considerare la determinarea prețului de piață plătit de Societatea T pentru imobilizările necorporale ale Societății S legate de piața geografică a Societății T. Valoarea atribuită imobilizărilor necorporale în alocarea prețului de achiziție efectuată în scopuri contabile nu este determinantă în scopul stabilirii prețurilor de transfer.

Exemplul 27

97. Societatea A este societatea-mamă a unui grup multinațional de întreprinderi cu operațiuni în țara X. Societatea A deține brevete, mărci comerciale și know-how cu privire la mai multe produse fabricate și vândute de grupul multinațional de întreprinderi. Societatea B este o filială deținută integral de Societatea A. Toate operațiunile Societății B se desfășoară în țara Y. Societatea B deține, de asemenea, brevete, mărci comerciale și know-how legate de produsul M.

98. Din motive comerciale solide legate de coordonarea activităților de protecție a brevetelor și de combatere a contrafacerii ale grupului, grupul multinațional de întreprinderi decide să centralizeze dreptul de proprietate asupra brevetelor sale în Societatea A. În consecință, Societatea B vinde brevetele produsului M Societății A la un preț global (sumă bloc). Societatea A își asumă responsabilitatea de a îndeplini toate funcțiile în curs de desfășurare și își asumă toate riscurile legate de brevetele produsului M în urma vânzării. Pe baza unei analize detaliate de comparabilitate și funcționalitate, grupul multinațional de întreprinderi concluzionează că nu este în măsură să identifice tranzacții necontrolate comparabile care pot fi utilizate pentru a determina prețul în condiții de valoare de piață. Societatea A și Societatea B concluzionează în mod rezonabil că aplicarea tehnicilor de evaluare reprezintă cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer pentru a determina dacă prețul convenit este în concordanță cu tranzacțiile în condiții de valoare de piață.

99. Personalul evaluator aplică o metodă de evaluare care analizează direct proprietatea și brevetele pentru a ajunge la o valoare actualizată netă după impozitare pentru brevetul produsului M de 80. Analiza se bazează pe ratele redevențelor, ratele de actualizare și duratele de viață utile tipice în industria în care produsul M concurează. Cu toate acestea, există diferențe semnificative între produsul M și drepturile de brevet relevante legate de produsul M și cele tipice din industrie. Prin urmare, acordurile privind redevențele utilizate în analiză nu ar satisface standardele de comparabilitate necesare pentru o analiză a metodei prețului comparabil necontrolat. Evaluarea urmărește să facă ajustări pentru aceste diferențe.

100. În efectuarea analizei sale, Societatea A efectuează, de asemenea, o analiză actualizată bazată pe fluxul de numerar a activității produsului M

în întregime. Această analiză, bazată pe parametrii de evaluare utilizați în mod obișnuit de Societatea A în evaluarea achizițiilor potențiale, sugerează că întreaga activitate asociată produsului M are o valoare actualizată netă de 100. Ecartul de 20 care separă evaluarea întregii activități asociate produsului M, stabilită la 100, și evaluarea de 80 a brevetului în sine, pare a fi inadecvată pentru a reflecta valoarea actualizată netă a randamentelor funcționale de rutină pentru funcțiile îndeplinite de Societatea B și pentru a recunoaște orice valoare pentru mărcile comerciale și know-how-ul păstrate de Societatea B. În aceste condiții, ar fi necesară o revizuire suplimentară a fiabilității valorii de 80 atribuite brevetului.

Exemplul 28

101. Societatea A este societatea-mamă a unui grup multinațional de întreprinderi cu operațiuni în țara S. Societatea B este membră a grupului multinațional de întreprinderi cu operațiuni în țara T, iar Societatea C este, de asemenea, membră a grupului multinațional de întreprinderi cu operațiuni în țara U. Din motive comerciale valide, grupul multinațional de întreprinderi decide să-și centralizeze toate imobilizările necorporale legate de activitatea desfășurată în afara țării S într-o singură locație. În consecință, imobilizările necorporale deținute de societatea B, inclusiv brevete, mărci comerciale, know-how și relații cu clienții, sunt vândute societății C pentru o sumă globală. În același timp, societatea C angajează Societatea B pentru a acționa în calitate de producător pe bază de contract pentru produsele fabricate și vândute anterior de Societatea B, asumându-și toate riscurile asociate. Societatea C are personalul și resursele necesare pentru a gestiona liniile de afaceri achiziționate, inclusiv dezvoltarea ulterioară a imobilizărilor necorporale necesare activității Societății B.

102. Grupul multinațional de întreprinderi nu este în măsură să identifice tranzacții necontrolate comparabile care pot fi utilizate într-o analiză a prețului de transfer în condiții de valoare de piață care urmează să fie plătit de Societatea C Societății B. Pe baza unei analize detaliate de comparabilitate și funcționale, grupul multinațional de întreprinderi concluzionează că cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer implică aplicarea tehnicilor de evaluare pentru a determina valoarea imobilizărilor necorporale transferate. În efectuarea evaluării sale, grupul multinațional de întreprinderi nu este în măsură să separe în mod fiabil fluxurile de numerar specifice asociate tuturor imobilizărilor necorporale specifice.

103. În aceste condiții, pentru a determina remunerația în condiții de valoare de piață care trebuie plătită de Societatea C pentru imobilizările necorporale vândute de Societatea B, poate fi adecvat să se evalueze imobilizările necorporale transferate în ansamblu, mai degrabă decât să se încerce o evaluare în funcție de activ. Acest lucru ar fi valabil în special dacă

există o diferență semnificativă între suma celor mai bune estimări disponibile ale valorii imobilizărilor necorporale identificate individual și a altor active atunci când sunt evaluate separat și valoarea activității în ansamblu.

Exemplul 29

104. Pervichnyi este societate-mamă unui grup multinațional de întreprinderi organizat și care desfășoară activități în țara X. Înainte de anul 1, Pervichnyi a dezvoltat brevete și mărci comerciale asociate produsului F. A fabricat produsul F în țara X și a furnizat produsul afiliaților de distribuție din întreaga lume. În sensul acestui exemplu, să presupunem că prețurile percepute de la afiliații de distribuție au fost în mod constant în condiții de valoare de piață.

105. La începutul anului 1, Pervichnyi înființează o filială deținută integral, Societatea S, în țara Y. Pentru a economisi costuri, Pervichnyi transferă întreaga sa producție pentru produsul F către Societatea S. La momentul înființării Societății S, Pervichnyi vinde brevetele și mărcile comerciale asociate produsului F către Societatea S pentru o sumă globală. În aceste condiții, Pervichnyi și Societatea S încearcă să identifice un preț în condiții de valoare de piață pentru imobilizările necorporale transferate prin utilizarea unei tehnici de evaluare a fluxului de numerar actualizat.

106. Conform acestei analize de evaluare, Pervichnyi ar fi putut genera după impozitare fluxuri de numerar nete (după remunerarea tuturor activităților funcționale ale altor membri ai grupului multinațional de întreprinderi pe bază de valoare de piață) având o valoare actualizată de 600 prin continuarea fabricării produsului F în țara X. Evaluarea din perspectiva cumpărătorului arată că Societatea S ar putea genera după impozitare fluxuri de numerar nete având o valoare actualizată de 1 100 dacă ar deține imobilizările necorporale și ar fabrica produsul în țara Y. Diferența dintre valoarea actuală a fluxului de trezorerie net după impozitare al Pervichnyi și valoarea actuală a fluxului de trezorerie net după impozitare al Societății S este atribuibilă mai multor factori.

107. O altă opțiune la dispoziția Pervichnyi ar fi ca Pervichnyi să păstreze dreptul de proprietate asupra imobilizărilor necorporale și să angajeze Societatea S sau un furnizor alternativ pentru fabricarea produselor în numele său în țara Y. În acest scenariu, Pervichnyi calculează că ar putea genera fluxuri de numerar după impozitare cu o valoare actualizată de 875.

108. La definirea remunerației în condiții de valoare de piață pentru imobilizările necorporale transferate de Pervichnyi Societății S, este important să se ia în considerare perspectivele ambelor părți, opțiunile disponibile în mod realist pentru fiecare dintre acestea, precum și faptele și circumstanțele specifice ale cazului. Pervichnyi nu ar vinde cu siguranță

imobilizările necorporale la un preț care ar genera un flux de numerar rezidual după impozitare cu o valoare actualizată mai mică de 600, același flux de numerar rezidual pe care l-ar putea genera prin angajarea imobilizărilor necorporale și continuând să funcționeze în modul în care a făcut-o istoric. În plus, nu există niciun motiv să credem că Pervichnyi ar vinde imobilizările necorporale la un preț care ar genera un flux de numerar rezidual după impozitare cu o valoare actualizată mai mică de 875. Dacă Pervichnyi ar putea capta economiile de costuri de producție prin angajarea unei alte entități care să producă în numele său într-un mediu cu costuri reduse, o opțiune disponibilă în mod realist ar fi stabilirea unei astfel de operațiuni de fabricație pe bază de contract. Această opțiune disponibilă în mod realist ar trebui luată în considerare la determinarea prețului de vânzare al imobilizării necorporale.

109. Societatea S nu ar trebui să plătească un preț care, după analizarea tuturor faptelor și circumstanțelor relevante, ar lăsa-o într-o situație fiscală ulterioară mai precară decât dacă nu s-ar implica în tranzacție. Conform evaluării fluxului de numerar actualizat, valoarea actualizată netă a fluxului de numerar rezidual după impozitare pe care l-ar putea genera utilizând imobilizările necorporale în activitatea sa ar fi de 1.100. S-ar putea negocia un preț care să ofere Pervichnyi o rentabilitate egală sau mai mare decât celelalte opțiuni disponibile și ar oferi Societății S o rentabilitate pozitivă a investiției sale, luând în considerare toate faptele relevante, inclusiv modul în care tranzacția în sine ar fi impozitată.

110. O analiză a prețurilor de transfer care utilizează o abordare a fluxului de numerar actualizat trebuie să ia în considerare modul în care întreprinderile independente care tranzacționează în condiții de valoare de piață ar calcula economiile de costuri și efectele fiscale preconizate la stabilirea unui preț pentru imobilizările necorporale. Acest preț ar trebui, totuși, să se încadreze în intervalul dintre un preț care i-ar genera lui Pervichnyi după impozitare fluxul de numerar rezidual fiscal echivalent cu cel al celorlalte opțiuni disponibile în mod realist și un preț care ar oferi Societății S o rentabilitate pozitivă a investițiilor și riscurilor sale, având în vedere modul în care tranzacția în sine ar fi impozitată.

111. Datele din acest exemplu și analiza de mai sus sunt, evident, mult simplificate în comparație cu analiza care ar fi necesară într-o tranzacție reală. Cu toate acestea, analiza reflectă importanța luării în considerare a tuturor faptelor și circumstanțelor relevante în efectuarea unei analize actualizate a fluxului de numerar, evaluarea perspectivelor fiecărei părți într-o astfel de analiză și luarea în considerare a opțiunilor disponibile în mod realist fiecărei părți în efectuarea analizei prețurilor de transfer.

Capitolul VIII

Exemple pentru a ilustra îndrumările privind Aranjamentele de contribuție la costuri (ACC)

Exemplul 1

1. Exemplul 1 ilustrează principiul general conform căruia contribuțiile ar trebui evaluate la valoare (adică pe baza prețurilor în condiții de valoare de piață) pentru a produce rezultate care sunt în concordanță cu Principiul valorii de piață .

2. Societatea A și Societatea B sunt membre ale unui grup multinațional de întreprinderi și decid să încheie un ACC. Societatea A prestează serviciul 1, iar societatea B prestează serviciul 2. Societatea A și societatea B „consumă" fiecare ambele servicii (adică societatea A primește un beneficiu de la serviciul 2 prestat de societatea B, iar societatea B primește un beneficiu de la serviciul 1 prestat de societatea A).

3. Costurile și valoarea serviciilor presupunem că sunt următoarele:

Costurile de furnizare a Serviciului 1 (costul suportat de Societatea A)	100 pe unitate
Valoarea serviciului 1 (adică prețul în condiții de valoare de piață pe care societatea A l-ar percepe societății B pentru furnizarea serviciului 1)	120 pe unitate
Costurile de furnizare a serviciului 2 (costul suportat de societatea B)	100 pe unitate
Valoarea serviciului 2 (adică prețul în condiții de valoare de piață pe care societatea B l-ar percepe societății A pentru furnizarea serviciului 2)	105 pe unitate

4. În anul 1 și în anii următori, Societatea A furnizează grupului 30 de unități de Serviciu 1, iar Societatea B furnizează grupului 20 de unități de Serviciu 2. În cadrul ACC-ului, calculul costurilor și beneficiilor este următorul:

Costul pentru Societatea A de furnizare a serviciilor (30 de unități * 100 pe unitate)	3.000	(60% din costurile totale)
Costul pentru societatea B de prestare a serviciilor (20 de unități * 100 pe unitate)	2.000	(40% din costurile totale)
Costul total pentru grup	5.000	
Valoarea contribuției societății A (30 unități * 120 pe unitate)	3.600	(63% din totalul contribuțiilor)
Valoarea contribuției societății B (20 unități * 105 pe unitate)	2.100	(37% din totalul contribuțiilor)
Valoarea totală a contribuțiilor efectuate în cadrul ACC	5.700	

Societatea A și societatea B consumă fiecare câte 15 unități de Serviciu 1 și 10 unități de		
Serviciu 2: Beneficiul pentru societatea A:		
Serviciu 1: 15 unități * 120 pe unitate	1.800	
Serviciu 2: 10 unități * 105 pe unitate	1.050	
Total	2.850	(50% din valoarea totală de 5.700)
Beneficiul pentru societatea B		
Serviciu 1: 15 unități * 120 pe unitate	1.800	
Serviciu 2: 10 unități * 105 pe unitate	1.050	
Total	2.850	(50% din valoarea totală de 5.700)

5. În conformitate cu ACC-ul, valoarea contribuțiilor societății A și societății B trebuie să corespundă fiecărei cote proporționale din beneficiile preconizate, adică 50%. Deoarece valoarea totală a contribuțiilor în cadrul ACC-ului este de 5.700, aceasta înseamnă că fiecare parte trebuie să contribuie cu 2.850. Valoarea contribuției în natură a societății A este de 3.600, iar valoarea contribuției în natură a societății B este de 2.100. În consecință, societatea B trebuie să efectueze o plată de echilibrare către societatea A de 750. Acest lucru are ca efect „completarea" contribuției societății B la 2.850; și compensează contribuția societății A la aceeași sumă.

6. În cazul în care contribuțiile ar fi fost evaluate la cost în loc de valoare, deoarece societățile A și B primesc fiecare 50% din beneficiile

totale, ar fi fost necesară o contribuție de 50% din costurile totale sau 2.500 fiecare, adică societatea B ar fi fost obligată să efectueze o plată de echilibrare de 500 (în loc de 750) către A.

7. În absența ACC-ului, Societatea A ar achiziționa 10 unități de Serviciu 2 la prețul în condiții de valoare de piață de 1.050, iar Societatea B ar achiziționa 15 unități de Serviciu 1 la prețul în condiții de valoare de piață de 1.800. Rezultatul net ar fi o plată de 750 de la societatea B către societatea A. După cum se poate arăta din cele de mai sus, acest rezultat în condiții de valoare de piață se obține numai în ceea ce privește ACC atunci când contribuțiile sunt evaluate la valoare.

Exemplul 1A

8. Datele sunt aceleași ca în Exemplul 1. În conformitate cu îndrumările de la alineatul 8.27, o modalitate alternativă de a obține rezultatul identic în Exemplul 1 este prin utilizarea unui proces în două etape, așa cum este prezentat mai jos.

9. Etapa 1 (contribuții măsurate la cost): Societatea A trebuie să suporte 50% din costul total de 5.000 sau 2.500. Costul contribuției în natură a societății A este de 3.000. Societatea B trebuie să suporte 50% din costul total sau 2.500. Costul contribuției în natură al societății B este de 2.000. Societatea B ar trebui, prin urmare, să efectueze o plată suplimentară către societatea A de 500. Aceasta reflectă o plată de echilibrare asociată contribuțiilor curente.

10. Etapa 2 (contabilizarea contribuțiilor suplimentare de valoare la ACC): Societatea A produce o valoare excedentară de 20 aferentă costurilor unitare. Societatea B produce o valoare excedentară de 5 aferentă costurilor unitare. Societatea A consumă 10 unități de Serviciu 2 (valoare excedentară de 50 aferentă costului), iar Societatea B consumă 15 unități de Serviciu 1 (valoare excedentară de 300 aferentă costului). În consecință, Societatea A trebuie să fie remunerată cu 250 pentru cele 250 de valori excedentare cu care contribuie la ACC. Aceasta reflectă o plată de echilibrare asociată contribuțiilor preexistente.

11. Metoda în două etape prevede o partajare a costurilor, plus o plată separată și suplimentară către participant, care aduce o contribuție suplimentară de valoare la acord. În general, contribuția suplimentară de valoare ar putea reflecta contribuțiile preexistente, cum ar fi imobilizările necorporale deținute de unul dintre participanți, care sunt relevante pentru scopul ACC. Astfel, metoda în două etape ar putea fi aplicată cel mai util pentru dezvoltarea ACC.

Exemplul 2

12. Datele sunt aceleași ca în Exemplul 1, cu excepția faptului că valoarea pe unitate a Serviciului 1 este 103 (și anume, atât Serviciul 1, cât și Serviciul 2 reprezintă servicii cu valoare scăzută). Să presupunem, prin urmare, calculul costurilor și valorii serviciilor, care este următorul:

Costul de furnizare a serviciilor pentru Societatea A (30 de unități * 100 pe unitate)	3.000	(60% din costurile totale)
Costul de prestare a serviciilor pentru societatea B (20 de unități * 100 pe unitate)	2.000	(40% din costurile totale)
Costul total pentru grup	5.000	
Valoarea contribuției societății A (30 unități * 103 pe unitate)	3.090	(59,5% din totalul contribuțiilor)
Valoarea contribuției societății B (20 unități * 105 pe unitate)	2.100	(40,5% din totalul contribuțiilor)
Valoarea totală a contribuțiilor efectuate în cadrul ACC	5.190	

Societatea A și societatea B consumă fiecare câte 15 unități de Serviciu 1 și 10 unități de Serviciu 2:		
Beneficiul pentru societatea A:		
Serviciu 1: 15 unități * 103 pe unitate	1.545	
Serviciu 2: 10 unități * 105 pe unitate	1.050	
Total	2.595	(50% din valoarea totală de 5.190)
Beneficiul pentru societatea B		
Serviciu 1: 15 unități * 103 pe unitate	1.545	
Serviciu 2: 10 unități * 105 pe unitate	1.050	
Total	2.595	(50% din valoarea totală de 5.190)

13. În conformitate cu ACC-ul, valoarea contribuțiilor societății A și societății B trebuie să corespundă fiecărei cote proporționale din beneficiile preconizate, adică 50%. Deoarece valoarea totală a contribuțiilor în cadrul ACC-ului este de 5.190, aceasta înseamnă că fiecare parte trebuie să contribuie cu 2.595. Valoarea contribuției în natură a societății A este de 3.090. Valoarea contribuției în natură a societății B este de 2.100. În

consecință, societatea B trebuie să efectueze o plată de echilibrare de 495 către societatea A. Acest lucru are ca efect „completarea” contribuției societății B la 2.595; și compensează contribuția societății A la aceeași sumă.

14. În acest exemplu, deoarece toate contribuțiile la ACC sunt servicii cu valoare redusă, din motive practice, contribuțiile pot fi evaluate la cost, deoarece vor obține rezultate care sunt în general în concordanță cu Principiul valorii de piață . În cadrul acestei abordări practice, costul contribuției în natură a societății A este de 3.000; costul contribuției în natură a societății B este de 2.000 și fiecare participant trebuie să suporte costurile asociate cu 50% din costul total al contribuțiilor (2.500). În consecință, societatea B trebuie să efectueze o plată de echilibrare de 500 către societatea A.

Exemplul 3

15. Datele sunt aceleași ca în Exemplul 1, cu excepția faptului că valoarea pe unitate a Serviciului 2 este de 120 (altfel spus, atât Serviciul 1, cât și Serviciul 2 sunt la fel de valoroase și niciunul nu reprezintă servicii cu valoare scăzută).

Costul de furnizare a serviciilor pentru Societatea A (30 de unități * 100 pe unitate)	3.000	(60% din costurile totale)
Costul de prestare a serviciilor pentru societatea B (20 de unități * 100 pe unitate)	2.000	(40% din costurile totale)
Costul total pentru grup	5.000	

Valoarea contribuției societății A (30 unități * 120 pe unitate)	3.600	(60% din total contribuții)
Valoarea contribuției societății B (20 unități * 120 pe unitate)	2.400	(40% din total contribuții)
Valoarea totală a contribuțiilor efectuate în cadrul ACC	6.000	

Societatea A și societatea B consumă fiecare câte 15 unități de Serviciu 1 și 10 unități de Serviciu 2:		
Beneficiul pentru societatea A:		
Serviciu 1: 15 unități * 120 pe unitate	1.800	
Serviciu 2: 10 unități * 120 pe unitate	1.200	
Total	3.000	(50% din valoarea totală de 6.000)

lpentru societatea B:		
Serviciu 1: 15 unități * 120 pe unitate	1.800	
Serviciu 2: 10 unități * 120 pe unitate	1.200	
Total	3.000	(50% din valoarea totală de 6.000)

16. În conformitate cu ACC-ul, valoarea contribuțiilor întreprinderii A și întreprinderii B va corespunde cotelor proporționale ale beneficiilor așteptate de către fiecare dintre acestea, și anume, 50%. Deoarece valoarea totală a contribuțiilor în cadrul ACC-ului este de 6.000, aceasta înseamnă că fiecare parte trebuie să contribuie cu 3.000. Valoarea contribuției în natură a societății A este de 3.600. Valoarea contribuției în natură a societății B este de 2.400. În consecință, societatea B trebuie să efectueze o plată de echilibrare de 600 către societatea A. Acest lucru are ca efect „completarea" contribuției societății B la 3.000; și compensează contribuția societății A la aceeași sumă. Exemplul 3 ilustrează faptul că, în general, evaluarea contribuțiilor la cost nu va duce la un rezultat în condiții de valoare de piață , chiar și în acele situații în care majorarea costului contribuțiilor în condiții de valoare de piață este identică.

Exemplul 4

17. Societatea A și Societatea B sunt membre ale unui grup multinațional de întreprinderi și decid să întreprindă dezvoltarea unei imobilizări necorporale printr-un ACC. Se preconizează că imobilizarea necorporală va fi extrem de profitabilă pe baza imobilizărilor necorporale existente ale societății B, a istoricului său și a personalului său experimentat în cercetare și dezvoltare. Societatea A îndeplinește, prin intermediul propriilor angajați, toate funcțiile așteptate de la un participant la un ACC de dezvoltare care obține un drept independent de a exploata imobilizarea necorporală rezultată, inclusiv funcțiile necesare pentru a exercita controlul asupra riscurilor pe care și le asumă contractual în conformitate cu principiile prezentate la alineatele 8.14-8.18. Este de așteptat ca imobilizarea necorporală din acest exemplu să dureze cinci ani pentru a se dezvolta înainte de o posibilă exploatare comercială și, dacă va avea succes, se preconizează că va avea valoare timp de zece ani de la exploatarea inițială.

18. În cadrul ACC-ului, Societatea A va contribui la finanțarea asociată cu dezvoltarea imobilizărilor necorporale (cota sa din costurile de dezvoltare se preconizează a fi de 100 de milioane USD pe an timp de cinci ani). Societatea B va contribui cu drepturile de dezvoltare asociate imobilizărilor sale necorporale existente, la care societății A i se acordă drepturi în temeiul ACC-ului, indiferent de rezultatul obiectivelor ACC-ului și va desfășura toate activitățile legate de dezvoltarea, întreținerea și exploatarea imobilizărilor necorporale. Valoarea contribuțiilor societății B (care cuprind desfășurarea activităților, precum și utilizarea imobilizărilor necorporale preexistente) trebuie să fie determinată în conformitate cu îndrumările din Capitolul VI și se bazează probabil pe valoarea anticipată a imobilizărilor necorporale care se preconizează că vor fi produse în cadrul ACC-ului, minus valoarea contribuției de finanțare a societății A.

19. Odată dezvoltată, se preconizează că imobilizarea necorporală va

avea ca rezultat profituri globale de 550 milioane USD pe an (anii 6-15). ACC-ul prevede că societatea B va avea drepturi exclusive de a exploata imobilizarea necorporală rezultată în țara B (se preconizează că va genera profituri de 220 milioane USD pe an în anii 6-15), iar societatea A va avea drepturi exclusive de a exploata imobilizările necorporale în restul lumii (se preconizează că va avea ca rezultat profituri de 330 milioane USD pe an).

20. Luând în considerare alternativele realiste ale societății A și ale societății B, se stabilește că valoarea contribuției societății A este echivalentă cu o rentabilitate ajustată la risc a angajamentului său de finanțare a cercetării și dezvoltării. Să presupunem că aceasta este determinată la 110 milioane USD pe an (pentru anii 6-15).[35] Cu toate acestea, în cadrul ACC-ului, se preconizează că Societatea A va obține beneficii în valoare de 330 milioane USD profit pe an în anii 6-15 (în loc de 110 milioane USD). Această valoare anticipată suplimentară în drepturile pe care le obține societatea A (adică valoarea anticipată care depășește valoarea investiției de finanțare a societății A) reflectă contribuția aportului preexistent de imobilizări necorporale al societății B și angajamentul de cercetare și dezvoltare la ACC. Societatea A trebuie să plătească pentru această valoare suplimentară pe care o primește. În consecință, societatea A va efectua plăți de echilibrare către societatea B pentru a contabiliza diferența. De fapt, societatea A trebuie să efectueze o plată de echilibrare asociată acestor contribuții către societatea B egală cu valoarea actuală, luând în considerare riscul asociat cu acest venit viitor, la 220 de milioane USD pe an anticipată în anii 6-15.

Exemplul 5

21. Faptele sunt aceleași ca în Exemplul 4, cu excepția faptului că analiza funcțională indică faptul că societatea A nu are capacitatea de a lua decizii de a-și asuma sau de a refuza oportunitatea de asumare a riscurilor reprezentată de participarea sa la ACC sau de a lua decizii cu privire la dacă și cum să răspundă la riscurile asociate oportunității. De asemenea, nu are capacitatea de a atenua riscurile sau de a evalua și de a lua decizii referitoare la activitățile de atenuare a riscurilor ale unei alte părți desfășurate în numele său.

[35] În scopul acestui exemplu, nu este necesar să se obțină aceste rezultate. Exemplul presupune că realizarea unei „investiții" de finanțare de 100 de milioane USD/an timp de cinci ani într-un proiect cu acest nivel de risc trebuie să aducă profituri anticipate în condiții de valoare de piață de 110 milioane USD pe an pentru următorii zece ani. Rezultatele utilizate aici sunt incluse doar în scopul demonstrării principiilor ilustrate în acest exemplu și nu trebuie deduse orientări cu privire la nivelul rentabilității în condiții de valoare de piață pentru participanții la ACC.

22. Prin urmare, pentru a delimita cu exactitate tranzacțiile asociate unui ACC, analiza funcțională indică faptul că societatea A nu își controlează riscurile specifice în temeiul ACC-ului în conformitate cu îndrumările de la alineatul 8.15 și, în consecință, nu are dreptul la o cotă din rezultatul reprezentând obiectivul ACC-ului.

Recomandarea Consiliului privind stabilirea prețurilor de transfer de transfer între întreprinderi asociate [C(95)126/Final, cu modificările ulterioare]

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 privind investițiile internaționale și întreprinderile multinaționale și Liniile directoare anexate la aceasta [C(76)99(Final)];

AVÂND ÎN VEDERE Declarația privind erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor („BEPS") [C/MIN(2013)22/FINAL] și Declarația explicativă BEPS și măsurile prevăzute în rapoartele finale BEPS (pachetul BEPS), aprobate de Consiliu la 1 octombrie 2015 [C(2015)125/REV1] și de liderii G20 la summitul de la Antalya din 15-16 noiembrie 2015;

AVÂND ÎN VEDERE Liniile directoare privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale, denumite în continuare „Ghidul", astfel cum pot fi modificate de Comitetul pentru afaceri fiscale;

AVÂND ÎN VEDERE Recomandarea Consiliului privind măsurile de erodare a bazei impozabile și de transfer al profiturilor legate de prețurile de transfer [C(2016)79], care recomandă membrilor și nemembrilor care au aderat la aceasta să urmeze îndrumările stabilite în rapoartele BEPS din 2015 privind Acțiunile 8-10 „Alinierea rezultatelor prețurilor de transfer cu crearea de valoare" [C(2015)125/ADD8] și privind Acțiunea 13 „Documentația privind prețurile de transfer și Raportul țară cu țară" [C(2015)125/ADD11], astfel cum sunt cuprinse în Ghid;

AVÂND ÎN VEDERE instituirea Cadrului incluziv privind erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor, astfel cum a fost convenit de Comitetul pentru afaceri fiscale [CTPA/CFA/NOE2 (2016)1/REV3], raportat Consiliului [C/M(2016)3] și aprobat de miniștrii de finanțe ai G20 în cadrul

Reuniunii din 26-27 februarie 2016 din Shanghai, China, în cadrul căreia peste 100 de țări și jurisdicții au fost invitate să participe în calitate de membri [C(2016)78], altfel spus, pe picior de egalitate cu membrii OCDE pe baza aceloraşi angajamente ca și membrii OCDE și asociații existenți în ceea ce privește proiectul BEPS;

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 țări;

AVÂND ÎN VEDERE necesitatea la fel de fundamentală de a preveni în mod eficient dubla neimpozitare, precum și impozitarea zero sau scăzută care rezultă din aplicarea greșită a standardelor internaționale pentru normele privind prețurile de transfer, conducând la rezultate în care alocarea profiturilor nu este aliniată cu activitatea economică care a produs profiturile;

AVÂND ÎN VEDERE că tranzacțiile dintre întreprinderile asociate pot avea loc în condiții diferite 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 condiții de valoare de piață) în conformitate cu Articolul 9 (alineatul 1) din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE privind impozitul pe venit și pe capital;

AVÂND ÎN VEDERE că problemele legate de prețurile de transfer în tranzacțiile internaționale capătă o importanță deosebită având în vedere volumul substanțial al acestor tranzacții;

AVÂND ÎN VEDERE necesitatea de a obține 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 multinațional de întreprinderi care ar trebui luate în considerare într-o jurisdicție.

La propunerea Comitetului pentru afaceri fiscale:

I. RECOMANDĂ membrilor și non-membrilor să adere la prezenta recomandare (denumiți în continuare „Aderenții”):

i) să respecte Ghidul atunci când evaluează și, dacă este necesar, ajustează prețurile de transfer între întreprinderile asociate în scopul determinării venitului impozabil, - având în vedere

întregul cuprins al Ghidului și interacțiunea diferitelor capitole – pentru a ajunge la stabilirea prețurilor în condiții de valoare de piață pentru tranzacțiile dintre întreprinderile asociate;

ii) să încurajeze contribuabilii să respecte Ghidul; în acest sens, Aderenții trebuie să facă publicitate Ghidului și să îl traducă, dacă este necesar, în limba (limbile) lor națională (naționale);

iii) să dezvolte cooperarea ulterioară, pe bază bilaterală sau multilaterală, în chestiuni legate de prețurile de transfer.

II. INVITĂ Aderenții să notifice Comitetul pentru afaceri fiscale cu privire la orice modificări aduse textului oricăror legi sau reglementări care sunt relevante pentru determinarea prețurilor de transfer sau cu privire la introducerea de noi legi sau reglementări.

III. INVITĂ Aderenții și Secretarul General să difuzeze această recomandare și Ghidul.

IV. INVITĂ persoanele care nu au aderat să țină cont în mod corespunzător de această recomandare și să o respecte**.**

V. ÎNCREDINȚEAZĂ Comitetului pentru afaceri fiscale următoarele atribuții:

i) să își continue activitatea cu privire la aspectele relevante pentru prețurile de transfer și să modifice Ghidul, după caz;

ii) să monitorizeze punerea în aplicare a prezentei recomandări, în cooperare cu autoritățile fiscale ale Aderenților și cu participarea comunității de afaceri și a altor părți interesate și să raporteze Consiliului în lumina acestei monitorizări la fiecare cinci ani;

iii) să își dezvolte dialogul cu jurisdicțiile care nu au aderat la prezenta recomandare, cu scopul de a le ajuta să se familiarizeze cu Ghidul și să adere la prezenta recomandare.

Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică

OCDE este un forum unic în care guvernele colaborează pentru a aborda provocările economice, sociale și de mediu ale globalizării. OCDE se află, de asemenea, în fruntea eforturilor de a înțelege și de a ajuta guvernele să răspundă la noile evoluții și preocupări, cum ar fi guvernanța corporativă, economia informațională și provocările unei populații în curs de îmbătrânire. Organizația oferă un cadru în care guvernele pot compara experiențele politice, pot căuta răspunsuri la problemele comune, pot identifica bunele practici și pot coordona politicile interne și internaționale.

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

OCDE Publishing diseminează pe scară largă rezultatele colectării statisticilor și cercetărilor Organizației privind problemele economice, sociale și de mediu, precum și convențiile, orientările și standardele convenite de membrii săi.

OCDE PUBLISHING, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16
(23 2016 33 1 P) ISBN 978-92-64-26273-7 – 2017

Ghidul OCDE privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale - Ghidul OCDE 2017

Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale (Ghidul OCDE 2017) oferă îndrumări cu privire la aplicarea „Principiului valorii de piață ", care reprezintă consensul internațional privind prețurile de transfer, altfel spus, 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 continuă să se afle pe agenda administrațiilor fiscale și a contribuabililor deopotrivă. Guvernele trebuie să se asigure că profiturile impozabile ale întreprinderilor multinaționale nu sunt transferate în mod artificial în afara jurisdicției lor și că baza fiscală raportată de întreprinderile multinaționale în țara lor reflectă activitatea economică desfășurată în cadrul acestora. Pentru contribuabili, este esențial să se limiteze riscurile dublei impuneri economice care pot rezulta dintr-un litigiu între două țări privind stabilirea remunerației în condiții de valoare de piață pentru tranzacțiile lor transfrontaliere cu întreprinderile asociate.

Această ediție din 2017 a *Liniilor directoare privind prețurile de transfer* încorporează revizuirile substanțiale efectuate în 2016 pentru a reflecta clarificările și revizuirile convenite în rapoartele BEPS din 2015 privind Acțiunile 8-10 *Alinierea rezultatelor prețurilor de transfer cu crearea de valoare* și Acțiunea 13 privind *Documentația prețurilor de transfer și Raportul țară cu țară*. Acesta include, de asemenea, îndrumările revizuite privind regimurile de protecție aprobate în 2013, care recunosc faptul că regimurile de protecție concepute în mod corespunzător pot contribui la simplificarea unor sarcini de conformare și pot oferi contribuabililor o mai mare certitudine. În cele din urmă, această ediție conține, de asemenea, modificări de conformitate care au fost aduse *Liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer*. *Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer* au fost aprobate de Consiliul OCDE în versiunea lor originală în 1995.

Consultați această publicație online la ***http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en.***

Această lucrare este publicată pe iLibrary OCDE, care reunește toate cărțile, publicațiile periodice și bazele de date statistice ale OCDE.
Vizitați ***www.oecd-ilibrary.org*** pentru mai multe informații.