

Ghidul OCDE

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

Ianuarie 2022

Publicație OCDE tradusă în limba română

**Ghidul OCDE -
Liniile directoare
privind prețurile de
transfer pentru
întreprinderile
multinaționale și
administrațiile
fiscale
2022**

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 (2022), *Ghidul OCDE – Linii directoare privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale 2022*

Publicat inițial de OCDE în limba engleză sub titlul: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 © OECD 2022, <https://doi.org/10.1787/0E655865-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.

© 2022 Agenția Națională de Administrare Fiscală a României pentru această traducere.

© A.N.A.F. 2022

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

Prefață

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

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

- Raportul privind 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;
- 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;
- Raportul privind liniile directoare pentru procedurile de monitorizare a Liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer și implicarea comunității de afaceri [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1], adoptat de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 24 iunie 1997 și reținut de către Consiliu la 23 octombrie 1997 [C(97)196], încorporat în anexe;
- Raportul privind liniile directoare pentru desfășurarea acordurilor de preț în avans în conformitate cu procedura de acord reciproc, adoptat de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 30 iunie 1999 [DAFFE/CFA(99)31] și reținut de către Consiliu la 28 octombrie 1999 [C(99)138], încorporat în anexe;
- Raportul privind aspectele legate de prețurile de transfer ale 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;
- Raportul privind îndrumările pentru administrațiile fiscale privind aplicarea abordării imobilizărilor necorporale a căror valoare este dificil de cuantificat, adoptat de Comitetul pentru afaceri fiscale la 4 iunie 2018 [CTPA/CFA/ NOE2(2018)25], încorporat în anexe și,

- Raportul privind aspectele prețurilor de transfer ale tranzacțiilor financiare, adoptat de Comitetul pentru afaceri fiscale la 20 ianuarie 2020 [CTPA/CFA/NOE2 (2019)75], încorporat în Secțiunea D.1.2.2 din capitolul I și în capitolul X.

În plus, prezentul Ghid OCDE a fost modificat astfel:

- Printr-o actualizare a capitolului IV, adoptată de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 6 iunie 2008 [CTPA/CFA(2008)30/REV1] și o actualizare a Cuvântului introductiv și a Prefetei, adoptate de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 22 iunie 2009 [CTPA/CFA(2009)51/REV1], aprobată de către Consiliu la 16 iulie 2009 [C(2009)88];
- Printr-o revizuire a capitolelor I-III, adoptată de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 22 iunie 2010 [CTPA/CFA(2010)55] și aprobată de către Consiliu la 22 iulie 2010 [anexa I la C(2010)99] și
- Printr-o actualizare a Cuvântului introductiv, a Prefetei, a Glosarului, a Capitolelor IV-VIII și a anexelor, adoptată de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 22 iunie 2010 [CTPA/CFA(2010)47] și aprobată de către Consiliu la 22 iulie 2010 [Anexa I la C(2010)99].
- Prin revizuirea Secțiunii E privind regimurile de protecție din Capitolul IV și adăugarea unei alte Anexa 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 Prefetei, a Glosarului, a Capitolelor I-IV și a anexelor, adoptată de Comitetul pentru afaceri fiscale la 19 mai 2017 [CTPA/CFA/NOE2 (2017)21];
- Printr-o revizuire a Secțiunii C privind metoda tranzacțională a împărțirii profitului din Partea III a Capitolului II și a anexelor, adoptată de Comitetul pentru afaceri fiscale la 4 iunie 2018 [CTPA/CFA/NOE2 (2018)24].

- Printr-o actualizare a Prefeței, a Glosarului, a Capitolelor-IX și a anexelor, adoptată de Comitetul pentru afaceri fiscale la 7 ianuarie 2022 [CTPA/CFA/NOE2 (2021)52].

Aceste Linii directoare vor continua să fie completate cu orientări suplimentare care abordează alte aspecte ale prețurilor de transfer și vor fi analizate periodic și revizuite permanent.

Cuprins

Prefață.....	11
Abrevieri și acronime	17
Glosar.....	19
Capitolul I. Principiul valorii de piață.....	29
A. Introducere.....	29
B. Definiția principiului valorii de piață.....	31
C. O abordare care nu se bazează pe principiul valorii de piață: repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite	34
D. Îndrumări pentru aplicarea principiului valorii de piață	39
Capitolul II. Metode de stabilire a prețurilor de transfer	93
Partea I: Selectarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer.....	93
A. Selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în funcție de circumstanțele cazului	93
B. Utilizarea mai multor metode	96
Partea II: Metode tradiționale bazate pe analiza tranzacției.....	97
A. Introducere.....	97
B. Metoda prețului comparabil necontrolat.....	97
C. Metoda prețului de revânzare.....	101
D. Metoda cost-plus.....	106
Partea III: Metode bazate pe analiza profitului.....	113
A. Introducere.....	113
B. Metoda marjei tranzacționale nete	113
C. Metoda tranzacțională a împărțirii profitului	128

D. Concluzii privind metodele bazate pe analiza profitului	147
Capitolul III. Analiza de comparabilitate	149
A. Realizarea unei analize de comparabilitate.....	149
B. Cadrul temporal și comparabilitatea	167
C. Aspecte legate de conformitate.....	170
Capitolul IV. Practici administrative pentru evitarea și soluționarea litigiilor privind prețurile de transfer	173
A. Introducere.....	173
B. Practici de respectare a prețurilor de transfer	174
C. Ajustări corespundente și procedura amiabilă: Articolele 9 și 25 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE	181
D. Controale fiscale simultane.....	198
E. Regimuri de protecție.....	203
F. Acorduri de preț în avans.....	213
G. Arbitraj	224
Capitolul V. Documentație	227
A. Introducere.....	227
B. Obiectivele obligațiilor privind documentația prețurilor de transfer	228
C. O abordare pe trei niveluri a documentației prețurilor de transfer.....	231
D. Aspecte de conformitate	233
E. Implementare	238
Capitolul VI. Considerente speciale pentru imobilizări necorporale	245
A. Identificarea imobilizărilor necorporale	246
B. Dreptul de proprietate asupra imobilizărilor necorporale și a tranzacțiilor care implică dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale	255
C. Tranzacții care implică utilizarea sau transferul de imobilizărilor necorporale	274
D. Îndrumări suplimentare pentru determinarea condițiilor de valoare de piață în cazul tranzacțiilor care implică imobilizări necorporale.....	280
Capitolul VII. Considerente speciale pentru serviciile intragrup	313
A. Introducere.....	313
B. Aspecte principale.....	314
C. Unele exemple de servicii intragrup	325
D. Servicii intragrup cu valoare adăugată scăzută.....	326

Capitolul VIII. Aranjamente de contribuție la costuri	337
A. Introducere.....	337
B. Conceptul de aranjament de contribuție la costuri (ACC)	337
C. Aplicarea principiului valorii de piață	341
D. Aderarea la, retragerea din sau rezilierea unui ACC	352
E. Recomandări pentru structurarea și documentarea unui ACC	353
Capitolul IX. Aspecte privind prețurile de transfer în restructurarea întreprinderilor	357
Introducere	357
A. Domeniul de aplicare.....	357
B. Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE și acest Ghid pentru restructurarea întreprinderilor: cadru teoretic	359
Partea I: Remunerația în condiții de valoare de piață pentru restructurarea propriu-zisă	361
A. Introducere.....	361
B. Înțelegerea restructurării propriu-zise.....	362
C. Recunoașterea delimitării precise a tranzacțiilor de restructurare	369
D. Realocarea potențialului de profit ca urmare a restructurării întreprinderii.....	371
E. Transferul unui element de valoare (de exemplu, un activ sau o activitate)	374
F. Despăgubirea entității restructurate pentru rezilierea sau renegocierea substanțială a acordurilor existente.....	383
Partea II: Remunerarea tranzacțiilor controlate post-restructurare	391
A. Restructurarea întreprinderilor versus „structurare”	391
B. Aplicarea la situațiile de restructurare a întreprinderilor: selectarea și aplicarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer pentru tranzacțiile controlate post-restructurare.....	394
C. Relația dintre remunerația pentru restructurare și remunerația post-restructurare	396
D. Compararea situațiilor pre- și post-restructurare	397
E. Economii la locație	400
Capitolul X. Aspecte privind prețurile de transfer conexe tranzacțiilor financiare.....	403
A. Introducere.....	403
B. Interacțiunea cu îndrumările din Secțiunea D.1 din Capitolul I	403

C. Funcția Trezorerie.....	411
D. Garanții financiare	433
E. Asigurarea captivă	441

Lista anexelor..... 453

Anexă la Ghidul OCDE privind prețurile de transfer. Ghid privind procedurile de monitorizare a Liniilor directe ale OCDE privind prețurile de transfer și implicarea comunității de afaceri..... 455

Anexa I la Capitolul II. Sensibilitatea indicatorilor de profit brut și net..... 461

Anexa II la Capitolul II. Exemple pentru a ilustra îndrumările privind metoda tranzacțională a împărțirii profitului 467

Anexa la Capitolul III. Exemplu de ajustare a capitalului circulant..... 489

Anexa I la Capitolul IV. Exemple de memorandumuri de înțelegere pentru autoritățile competente pentru a stabili regimuri de protecție bilaterale..... 493

Anexa II la Capitolul IV. Principii pentru încheierea acordurilor de preț în avans în cadrul procedurii amiabile (MAP APA)..... 515

Anexa I la Capitolul V. Documentația prețurilor de transfer – Dosarul principal 543

Anexa II la Capitolul V. Documentația privind prețurile de transfer – Dosarul local..... 545

Anexa III la Capitolul V. Documentația privind prețurile de transfer – Raportul țară cu țară 549

Anexa IV la Capitolul V. Mecanismul de punere în aplicare a Raportului țară cu țară 559

Anexa I la Capitolul VI. Exemple pentru a ilustra îndrumările privind imobilizările necorporale..... 601

Anexa II la Capitolul VI. Îndrumări pentru administrațiile fiscale cu privire la aplicarea abordării imobilizărilor necorporale a căror valoare este dificil de cuantificat 633

Anexa la Capitolul VIII. Exemple pentru a ilustra îndrumările privind

aranajmentele de contribuție la costuri	645
---	-----

Prefață

1. Rolul întreprinderilor multinaționale (IMN) în comerțul mondial a continuat să crească dramatic de la adoptarea acestor Linii directoare în 1995. Acest lucru reflectă, în parte, integrarea sporită a economiilor naționale și progresul tehnologic, în special în domeniul comunicațiilor. Creșterea întreprinderilor multinaționale prezintă probleme fiscale din ce în ce mai complexe atât pentru administrațiile fiscale, cât și pentru întreprinderile multinaționale în sine, deoarece normele naționale separate pentru impozitarea întreprinderilor multinaționale nu pot fi privite în mod izolat, ci ele trebuie abordate într-un context internațional larg.

2. Aceste aspecte apar în primul rând din dificultatea practică, atât pentru întreprinderile multinaționale, cât și pentru administrațiile fiscale, de a determina veniturile și cheltuielile unei societăți sau ale unui sediu permanent care face parte dintr-un grup multinațional de întreprinderi care ar trebui luate în considerare într-o jurisdicție, în special în cazul în care operațiunile grupului multinațional de întreprinderi 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 întreprinderea multinațională și pot duce la costuri mai mari de conformare decât pentru o întreprindere similară care operează numai într-o singură jurisdicție fiscală.

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

5. La nivel primar, drepturile de impozitare pe care fiecare țară le afirmă sunt dependente de regimul de impozitare practicat în țara respectivă: bazat pe rezidență, bazat pe sursă sau ambele. Într-un sistem fiscal bazat pe rezidență, o țară va include în baza sa de impozitare toate veniturile sau o parte

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

6. Pentru a aplica abordarea entității separate tranzacțiilor intragrup, membrii individuali ai grupului trebuie impozitați pe baza faptului că acționează în 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 precum întreprinderile 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 fiscală 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

rezidență; 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 afiliate. În sensul prezentului Ghid OCDE, o „întreprindere asociată” este o întreprindere care îndeplinește condițiile prevăzute la Articolul 9 alineatele (1a) și (1b) din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE. În aceste condiții, două întreprinderi sunt asociate dacă una dintre întreprinderi participă direct sau indirect la gestionarea, controlul sau capitalul celeilalte sau dacă „aceleași persoane participă direct sau indirect la gestionarea, controlul sau capitalul” ambelor întreprinderi (și anume, dacă ambele întreprinderi se află sub control comun). Aspectele discutate în prezentul Ghid OCDE apar, de asemenea, în abordarea problemei sediilor permanente, așa cum s-a discutat în *Raportul privind atribuirea profiturilor către sediile permanente*, adoptat de către Consiliul OCDE în iulie 2008, care înlocuiește *Modelul de Convenție Fiscală a raportului OCDE: atribuirea veniturilor către sediile permanente* (1994). Unele discuții relevante pot fi găsite și în *Raportul OCDE privind Evitarea impozitării și evaziunea fiscală pe plan internațional* (1987).

12. Prețurile de transfer sunt importante 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 OCDE care se concentrează asupra aspectelor internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de abordat, deoarece implică mai multe jurisdicții fiscale și, prin urmare, orice ajustare a prețului de transfer într-o singură jurisdicție fiscală implică faptul că se impune o schimbare corespunzătoare și într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, în cazul în care cealaltă jurisdicție fiscală nu este de acord să efectueze o ajustare corespunzătoare, grupul de întreprinderi multinaționale va fi impozitat de

două ori pentru această parte a profiturilor sale. Pentru a minimiza riscul unei astfel de duble impuneri este necesar un consens internațional cu privire la modul de stabilire în scopuri fiscale a prețurilor de transfer pentru tranzacțiile transfrontaliere.

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

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

15. Țările membre ale OCDE continuă să aprobe principiul valorii de piață, așa cum este prevăzut în Modelul de Convenție Fiscală al OCDE (și în convențiile bilaterale care obligă din punct de vedere juridic partenerii tratatului în acest sens) și în Raportul din 1979. Acest Ghid OCDE se concentrează pe aplicarea principiului valorii de piață pentru a evalua prețurile de transfer ale întreprinderilor asociate. Ghidul OCDE își propune să ajute administrațiile fiscale (atât cele din țările membre ale OCDE cât și cele din țările terțe) și întreprinderile multinaționale indicându-le metode de a găsi soluții reciproc avantajoase pentru cazurile de stabilire a prețurilor de transfer, reducând astfel la minimum conflictele dintre diferitele administrații fiscale dar și pe cele dintre administrațiile fiscale și întreprinderile multinaționale, evitând astfel procese costisitoare. Ghidul OCDE analizează metodele prin care se poate analiza în ce măsură termenii și condițiile în care se desfășoară relațiile comerciale și financiare în cadrul unei întreprinderi multinaționale îndeplinesc principiul valorii de piață și discută aplicarea practică a acestor metode. Acesta include și o discuție despre metoda de repartizare globală după o formulă prestabilită.

16. Țările membre OCDE sunt încurajate să urmeze acest Ghid OCDE în practicile lor naționale de stabilire a prețurilor de transfer iar contribuabilii sunt încurajați să urmeze acest Ghid OCDE atunci când evaluează în scopuri fiscale dacă prețurile lor de transfer respectă principiul valorii de piață. Administrațiile fiscale sunt încurajate să ia în considerare rațiunea comercială a contribuabilului cu privire la aplicarea principiului valorii de piață în

practicile lor de examinare și să efectueze analizele lor privind prețurile de transfer din această perspectivă.

17. Prezentul Ghid OCDE are ca scop „în primul rând, să reglementeze soluționarea cazurilor de stabilire a prețurilor de transfer în cadrul procedurilor amiabile și, după caz, în cadrul procedurilor de arbitraj, între țările membre ale OCDE”. Acesta oferă în continuare îndrumări atunci când a fost formulată o cerere de ajustare corespondentă. Comentariul privind Articolul 9 alineatul (2) din Modelul de Convenție Fiscală 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 s-ar fi desfășurat 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 pe cale amiabilă.

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

afirmații nefondate cu privire la prețurile de transfer. Unele dintre aceste aspecte vor fi discutate în cele ce urmează, în Capitolul IV.

19. Prezentul Ghid OCDE se concentrează asupra celor mai importante probleme de principiu din domeniul prețurilor de transfer. Comitetul pentru afaceri fiscale intenționează să își continue activitatea în acest domeniu. O revizuire a Capitolelor I-III și un nou Capitol IX au fost aprobate în 2010, reflectând activitatea desfășurată de către Comitet privind comparabilitatea, metodele tranzacționale de profit și chestiuni legate de prețurile de transfer ale restructurării întreprinderilor. În 2013, orientările privind regimurile de protecție (*safe harbours*) au fost, de asemenea, revizuite pentru a recunoaște că regimurile de protecție stabilite în mod corespunzător pot contribui la ușurarea unor sarcini de conformare și pot oferi contribuabililor o mai mare certitudine. În 2016, acest Ghid al OCDE a fost revizuit 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*. În 2018, a fost aprobată o revizuire a îndrumărilor privind aplicarea metodei împărțirii profitului în Capitolul II, precum și adăugarea unei noi anexe la Capitolul VI, care oferă îndrumări administrațiilor fiscale cu privire la aplicarea abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat (HTVI). În cele din urmă, în 2020 a fost adăugat un nou Capitol X la acest Ghid pentru a încorpora îndrumări privind aspectele legate de prețurile de transfer ale tranzacțiilor financiare. Comitetul intenționează să efectueze revizuri 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

ACC

APA

BEPS

CbC

CFC

CUP

DTC

G20

HTVI

MAP

MAP APA

IMN

MOU

OCDE

**Raportul privind Acțiunea 14 din
Planul BEPS**

R&D

TIEA

TNMM

Aranjamente de contribuție la costuri

Acorduri de preț în avans

Eroziunea bazei de impozitare și de transfer
al profiturilor

Țară cu țară

Întreprindere străină controlată

Preț necontrolat comparabil

Convenția privind evitarea dublei impuneri

Grupul celor 20

Imobilizări necorporale greu de evaluat

Procedura amiabilă

Acord de stabilire a prețurilor în avans în
conformitate cu procedura amiabilă

Întreprindere multinațională

Memorandum de înțelegere

Organizația pentru Cooperare și

Dezvoltare Economică

Raportul BEPS 2015 privind Acțiunea 14

*Eficientizarea mecanismelor de rezolvare a
disputelor*

Cercetare și Dezvoltare

Acorduri privind schimbul de informații în
domeniul fiscal

Metoda marjei nete

Glosar

Acord de preț în avans („APA”)

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

Principiul valorii de piață

Standardul internațional pe care țările membre OCDE l-au convenit ar trebui utilizat pentru determinarea prețurilor de transfer în scopuri fiscale. Acesta este prevăzut la Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală al 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 de comparare

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

Întreprinderi asociate

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

Plată 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 unei participații la orice rezultate ale activității depuse anterior de către ACC.

Plată de preluare

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

Analiza de comparabilitate

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

Tranzacție 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 angajament contractual între întreprinderi 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

O marjă de profit care este măsurat 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 o marjă de profit cost-plus adecvat, pentru a obține un profit adecvat în raport cu funcțiile 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

Analiza ce are ca scop identificarea activităților și responsabilităților semnificative din punct de vedere economic asumate, a activelor utilizate sau la care s-a contribuit, precum și a riscurilor asumate de părțile la tranzacții.

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 dintr-o tranzacție comercială reprezintă suma calculată prin deducerea din încasările brute ale tranzacției a achizițiilor alocabile sau a costurilor de producție ale vânzărilor, cu ajustarea corespunzătoare pentru creșteri sau scăderi ale stocurilor sau numerarului disponibil, dar fără a lua în calcul 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 cu departamentul de service/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 în 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 sedii comerciale 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, 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 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 aplică 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.

Potențialul de profit

Profiturile viitoare preconizate. În unele cazuri, poate include pierderi. Noțiunea de „potențial de profit” 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.

Metoda împărțirii profitului

Metoda împărțirii profitului este acea metodă care identifică profitul combinat care urmează să fie împărțit pentru întreprinderile asociate dintr-o tranzacție controlată (sau din tranzacții controlate pentru care agregarea este oportună în conformitate cu principiile din Capitolul III) și apoi împarte aceste profituri între întreprinderile asociate conform unei baze valide 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 exploatare 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 ar fi 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 în condiții de valoare de piață al transferului inițial de proprietate între întreprinderile asociate.

Analiză reziduală

O analiză utilizată în metoda împărțirii profitului care împarte profiturile relevante din tranzacțiile controlate examinate în două categorii. În prima categorie sunt profiturile care pot fi atribuite contribuțiilor care pot fi evaluate în mod fiabil: de obicei, contribuții mai puțin complexe pentru care pot fi găsite comparabile fiabile. În mod obișnuit, această remunerație inițială ar fi determinată prin aplicarea uneia dintre metodele tradiționale bazate pe analiza tranzacției sau a metodei marjei nete pentru a identifica remunerarea tranzacțiilor comparabile între întreprinderi independente. Astfel, în general, nu ar ține cont de randamentul care ar fi generat de o a doua categorie de contribuții care pot fi unice și de valoare și/sau care pot fi atribuite unui nivel ridicat de integrare sau asumării în comun a riscurilor semnificative din punct de vedere economic. De obicei, alocarea oricărui profit (sau pierdere) net(ă) care mai există după calcularea profiturilor atribuibile primei categorii de contribuții s-ar baza pe o analiză a valorii relative a celei de-a doua categorii de contribuții de către părți, completată, acolo unde este posibil, de date de pe piața externă care indică modul în care întreprinderile independente ar fi împărțit profiturile în circumstanțe similare.

Ajustarea secundară

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

Tranzacție secundară

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

Activitatea acționarilor

O activitate care este efectuată de un membru al unui grup de întreprinderi multinaționale (de obicei, societatea-mamă sau un holding regional) numai din cauza participării sale la unul sau mai mulți membri ai grupului, adică în calitatea sa de acționar.

Controale fiscale simultane

Controalele fiscale simultan, astfel sunt definite în Partea A din Acordul Model al OCDE pentru efectuarea de controale fiscale simultane, reprezintă un „acord între două sau mai multe părți pentru a verifica simultan și independent, fiecare pe propriul teritoriu, situația fiscală a contribuabilului (contribuabililor) în care au un interes comun sau conex în vederea schimbului de informații relevante pe care le obțin în acest mod”.

Imobilizări necorporale comerciale

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

Metode tradiționale bazate pe analiza tranzacției

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

Metoda marjei nete

Metoda 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 din tranzacții pe care este adecvat să le cumuleze în conformitate cu principiile din Capitolul 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.

Contribuții unice și de valoare

Contribuțiile (de exemplu, funcțiile îndeplinite sau activele utilizate sau cu care se contribuie) vor fi „unice și de valoare” în cazurile în care (i) nu sunt comparabile cu contribuțiile aduse de părțile necontrolate în circumstanțe comparabile și (ii) reprezintă o sursă-cheie de beneficii economice reale sau potențiale în operațiunile comerciale desfășurate.

CAPITOLUL I

Principiul valorii de piață

A. Introducere

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

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

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

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

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

B. Definiția principiului valorii de piață

B.1. Articolul 9 din Convenția Fiscală a OCDE

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

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

În încercarea de a ajusta profiturile prin referire la condițiile care ar fi fost obținute între întreprinderi independente în tranzacții comparabile și circumstanțe comparabile (și anume, în „tranzacții necontrolate comparabile”), principiul valorii de piață urmează abordarea tratării membrilor unui grup multinațional de întreprinderi care funcționează ca entități separate, mai degrabă decât ca părți inseparabile ale unei singure afaceri unificate. Deoarece abordarea entității separate tratează membrii unui grup multinațional de întreprinderi ca și cum ar fi entități independente, atenția se concentrează asupra naturii tranzacțiilor dintre acei membri și asupra faptului dacă condițiile acestora diferă de condițiile care ar fi fost obținute în tranzacții necontrolate comparabile. O astfel de analiză a tranzacțiilor controlate și necontrolate, care este denumită „analiză de comparabilitate”, se află în centrul aplicării principiului valorii de piață. Îndrumările privind 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, sarcina pe care o creează pentru contribuabili și administrațiile fiscale. Alineatul (1) al articolului 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) convenite sau impuse între întreprinderile asociate și cele care ar fi convenite între întreprinderi independente, pentru a determina dacă o revizuire a evidențelor 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 revizuirii a evidențelor contabile.

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

1.9. S-a constatat, de asemenea, că principiul valorii de piață funcționează eficient în majoritatea cazurilor. De exemplu, există multe cazuri care presupun cumpărarea și vânzarea de mărfuri și împrumutul de bani în care un preț în condiții de valoare de piață poate fi găsit cu ușurință într-o tranzacție comparabilă efectuată de întreprinderi independente comparabile în împrejurări 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 imobilizări necorporale unice și/sau de furnizarea de servicii specializate. Există soluții pentru a trata astfel de cazuri dificile, inclusiv utilizarea metodei împărțirii profitului tranzacțional descrisă în Capitolul II, Partea III din prezentul Ghid în acele situații în care este cea mai potrivită metodă în circumstanțele cazului respective.

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 posibilelor variante 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 deloc dovezi cu privire la condițiile care ar fi fost stabilite de întreprinderile independente. Simplul fapt că o tranzacție nu este efectuată între părți independente nu înseamnă în sine că aceasta nu este posibilă în condiții de valoare de piață.

1.12. În anumite cazuri, principiul valorii de piață poate crea o povară administrativă atât pentru contribuabil cât și pentru administrațiile fiscale de a analiza numeroase tranzacții transfrontaliere semnificative și tipuri ale acestora. Deși întreprinderile asociate stabilesc în mod normal condițiile pentru o tranzacție în momentul în care este efectuată, la un moment dat întreprinderilor li se poate solicita să demonstreze că acestea sunt în concordanță cu principiul valorii de piață. (A se vedea discuția despre cadrul temporal și 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 poate fi necesar, de asemenea, să colecteze informații despre tranzacții necontrolate comparabile, condițiile de piață la momentul în care au avut loc tranzacțiile etc., pentru numeroase tranzacții de diverse tipuri. O astfel de acțiune devine, de obicei, mai dificilă odată cu trecerea timpului.

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

B.2. Menținerea consensului internațional asupra principiului valorii de piață

1.14. Recunoscând considerațiile de mai sus, punctul de vedere al țărilor membre OCDE continuă să fie acela că principiul valorii de piață ar trebui să guverneze evaluarea prețurilor de transfer între întreprinderile asociate. Principiul valorii de piață este solid în teorie, deoarece oferă cea mai apropiată aproximare a funcționării pieței libere în cazurile în care se transferă active (cum ar fi bunuri, alte tipuri de imobilizări corporale sau imobilizări 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 corespunzătoare 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 impunerii. 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 impunerii. 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 este acceptabilă în teorie, implementare sau practică. (Consultați secțiunea C, imediat mai jos, pentru o discuție despre repartizarea globală după o formulă prestabilită.)

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

C.1. Contextul și descrierea abordării

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

1.17. Repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite alocă profiturile globale ale unui grup multinațional de întreprinderi pe bază consolidată între întreprinderile asociate din diferite țări pe baza unei formule predeterminate și mecaniciste. Există trei componente esențiale pentru aplicarea repartizării globale a formulelor: determinarea unității care urmează să fie impozitată, și anume, care dintre filialele și sucursalele unui grup multinațional de întreprinderi ar trebui să cuprindă entitatea impozabilă globală; determinarea cu precizie a profiturilor globale și stabilirea formulei care trebuie utilizată pentru repartizarea profiturilor globale ale unității. Formula se bazează 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 de a alocă profiturile pentru toți contribuabilii, 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 o întreprindere independentă comparabilă ar fi dorit să îl obțină în împrejurări comparabile. De asemenea, repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite nu trebuie confundată cu aplicarea selectivă a unei formule elaborate de ambele administrații fiscale în cooperare cu un anumit contribuabil sau grup multinațional de întreprinderi după o analiză atentă a faptelor și împrejurărilor specifice, cum ar fi cele care ar putea fi utilizate în cazul unui acord amiabil, unui acord de preț în avans sau al altei determinări bilaterale sau multilaterale. O astfel de formulă derivă din faptele și împrejurările specifice ale unui anume contribuabil și evită astfel caracterul global predeterminat și mecanicist al repartizării globale pe baza unei formule prestabilite.

C.2. Comparație cu principiul valorii de piață

1.19. Repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite a fost promovată ca o alternativă la principiul valorii de piață de către susținătorii care sunt de părere că ar oferi o mai mare comoditate și certitudine administrativă pentru contribuabili. Acești susținători pretind și că repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite este mai conformă cu realitatea economică. Aceștia susțin că un grup multinațional de întreprinderi trebuie luat în considerare la nivel de grup sau consolidat pentru a reflecta realitățile de afaceri ale relațiilor dintre întreprinderile asociate din grup. Aceștia afirmă că metoda contabilității separate este nepotrivită pentru grupurile foarte integrate, deoarece este dificil să se determine ce contribuție aduce fiecare întreprindere asociată la profitul general al grupului multinațional de întreprinderi.

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

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

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

1.23. Chiar dacă unele țări ar fi dispuse să accepte repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite, ar exista dezacorduri, deoarece fiecare țară ar putea dori să sublinieze sau să includă diferiți factori în formulă pe baza activităților sau a factorilor care predomină în jurisdicția sa fiscală. Fiecare țară ar avea un stimulent puternic pentru a elabora formule sau ponderi care ar maximiza veniturile proprii ale țării respective. În plus, administrațiile fiscale ar trebui să analizeze în comun modul de abordare a potențialului de transfer artificial al factorilor de producție utilizați în formulă (de exemplu, vânzări, capital) către țările cu impozite scăzute. Ar putea exista evaziune fiscală în măsura în care componentele formulei relevante pot fi manipulate, de exemplu, prin încheierea de tranzacții financiare inutile, prin localizarea deliberată a bunurilor mobile, prin solicitarea ca anumite întreprinderi din cadrul unui grup multinațional de întreprinderi să mențină niveluri de stocuri care depășesc ceea ce s-ar găsi 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 mari în care operează întreprinderile multinaționale. Dacă toate țările mari 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 după două standarde complet diferite. Un astfel de rezultat ar crea potențialul de dublă impozitare (sau subimpozitare) în fiecare caz.

1.25. Există și alte preocupări semnificative în plus față de problemele

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

1.26. O altă problemă a repartizării globale pe baza unei formule prestabilite o reprezintă fluctuațiile cursului valutar. Deși mișcările cursului valutar pot complica și 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 evidența 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 repartizării globale după o formulă prestabilă, variația cursului de schimb din acest exemplu ar duce la creșterea profiturilor întreprinderii asociate care operează cu moneda mai puternică, în timp ce, pe termen lung, consolidarea monedei face ca exporturile să fie mai puțin competitive și duce la o presiune descendentă asupra profiturilor.

1.27. Contrar afirmațiilor susținătorilor săi, repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite poate avea, de fapt, costuri legate de conformare și cerințe de date intolerabile, deoarece ar trebui colectate informații despre întregul grup de întreprinderi multinaționale care să fie prezentate în fiecare jurisdicție pe baza monedei și a regulilor contabile și fiscale ale respectivei jurisdicții. Astfel, documentația și cerințele de conformare pentru aplicarea repartizării globale pe baza unei formule prestabilite ar fi, în general, mai împovăraătoare decât în cadrul abordării entității separate a principiului valorii de piață. Costurile repartizării 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 inițial față de valoarea de piață), în special în evaluarea imobilizărilor necorporale. Aceste dificultăți ar fi agravate de faptul că jurisdicțiile fiscale folosesc standarde contabile

diferite și monede diferite. Standardele contabile din toate țările ar trebui să fie conforme pentru a putea măsura semnificativ profitul pentru întregul grup multinațional de întreprinderi. Desigur, unele dintre aceste dificultăți, de exemplu evaluarea activelor și a imobilizărilor necorporale, există și în temeiul principiului valorii de piață, deși s-au înregistrat progrese semnificative în acest sens, în schimb nu au fost prezentate soluții credibile în cadrul repartizării globale pe baza unei formule prestabilite.

1.29. Repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite are ca efect impozitarea unui grup de întreprinderi multinaționale pe bază consolidată și, prin urmare, abandonează abordarea entității separate. În consecință, repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite nu poate, practic, să recunoască diferențe geografice importante, eficiențe separate ale întreprinderii și alți factori specifici unei întreprinderi sau unor subgrupuri 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 unice 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 pentru a ține cont în mod corespunzător de această posibilitate.

1.30. Prin ignorarea tranzacțiilor intragrup în scopul calculării profiturilor consolidate, repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite ridică întrebări cu privire la relevanța impunerii impozitelor reținute la sursă asupra plăților transfrontaliere între membrii grupului și implică respingerea unei serii de reguli încorporate în tratatele fiscale bilaterale.

1.31. Cu excepția cazului în care repartizarea globală pe baza unei formule prestabilite include fiecare membru al unui grup de întreprinderi multinaționale, 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 ținând cont de întregul grup de întreprinderi multinaționale. Acest exercițiu ar fi un angajament serios pentru o singură administrație fiscală, având în vedere dimensiunea și amploarea operațiunilor grupurilor mari de întreprinderi multinaționale și informațiile care ar fi necesare. Grupul de întreprinderi multinaționale ar fi, de asemenea, obligat, în orice caz, să țină o contabilitate separată pentru societățile care nu sunt membre ale grupului de întreprinderi multinaționale în scopuri de taxare, de repartizare globală pe baza unei

formule prestabilite, dar care sunt încă întreprinderi asociate unuia sau mai multor membri ai grupului de întreprinderi multinaționale. De fapt, multe norme comerciale și contabile interne ar impune în continuare utilizarea prețurilor în 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 vastă 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 multinațional de întreprinderi vizat care prezintă modul în care grupul multinațional de întreprinderi răspunde la factorii care afectează performanța în sector, inclusiv strategiile sale comerciale, piețele sale, 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 multinațional de întreprinderi.

1.35. Procesul se restrânge apoi pentru a identifica modul în care funcționează fiecare întreprindere multinațională din cadrul acelui grup multinațional de întreprinderi și oferă o analiză a rolului fiecărui membru al grupului multinațional de întreprinderi (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 trebuie incluse ca parte a dosarului local, astfel cum este descris în capitolul V, pentru a sprijini un contribuabil în analiza 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 în analiza 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 cea mai bună opțiune. 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 aleasă. 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, anume 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 identifice 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 analizate 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 trebuie, 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 sunt comparabile toate caracteristicile acestor tranzacții necontrolate care afectează în mod semnificativ prețurile practicate între întreprinderi independente. În mod similar, metoda prețului de revânzare și metoda 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 obțină dacă ar fi îndeplinit aceleași funcții pentru întreprinderi 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 pentru îndeplinirea acestor funcții în condiții de valoare de piață. 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 în schimbul utilizării 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, consultați analiza 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 oficializate 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 acorduri oferă punctul de plecare pentru delimitarea tranzacției dintre ele și a modului în care responsabilitățile, riscurile și rezultatele anticipate care decurg din interacțiunea lor urmau 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 alineatul 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 multinațional de întreprinderi 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 Societatea P și Societatea 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 dezvolta 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 contractul 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 întreprins campania 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 trebuie, în general, să fie delimitată în scopul analizei prețurilor de transfer în conformitate cu caracteristicile tranzacției reflectate în comportamentul părților.

În tranzacțiile dintre întreprinderi independente, divergența de interese dintre părți asigură (i) încheierea unor clauze contractuale care să reflecte interesele ambelor părți, (ii) 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 angajamente contractuale. Prin urmare, este deosebit de important în analiza 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 nu cumva 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.

1.46. În cazul în care există dubii cu privire la tranzacția convenită între întreprinderile asociate, este necesar să se examineze 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 schimba în timp. În cazul în care a avut loc o modificare a termenilor unei tranzacții, circumstanțele aferente modificării trebuie 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 emergente ale 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 se discută la alineatul 1.78.

1.47. 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 sprijinul semnificativ al 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, conducând la concluzia că funcțiile efectiv îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de părți nu sunt în concordanță cu acordul de licență scris.

1.48. 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 întreprinderea multinațională, dar poate duce totuși la un transfer de valoare materială ai cărui termeni trebuie 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 întreprinderea multinațională, să nu se reflecte în prețurile altor tranzacții conexe, să nu fi fost formalizate în contracte scrise și să nu apară ca înregistrări în sistemele contabile. În cazul în care tranzacția nu a fost oficializată în scris, toate aspectele trebuie 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.

1.49. Următorul exemplu ilustrează conceptul de determinare a tranzacției reale în cazul în care o tranzacție nu a fost identificată de către întreprinderea 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 recompensează societatea 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. Analiza funcțională

1.50. În tranzacțiile dintre două întreprinderi independente, remunerația va reflecta, de obicei, funcțiile pe care le îndeplinește fiecare întreprindere (analizând 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 din punct de vedere economic asumate, 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 multinațional de întreprinderi 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, este 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 cele ale 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.

1.51. 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 de întreprinderi multinaționale. Societatea de logistică este obligată să opereze în acele depozite care au spațiu neutilizat și în locații multiple pentru a putea face față în cazul în care aprovizionarea este întreruptă într-una dintre locații. Opțiunea unei eficiențe mai mari prin consolidarea locațiilor și reducerea capacității

excedentare nu este disponibilă. Prin urmare, funcțiile și activele sale pot fi diferite de cele ale unei societăți independente de logistică dacă acel furnizor independent de servicii nu a oferit aceleași capacități pentru a reduce riscul de întrerupere a aprovizionării.

1.52. Prin urmare, procesul de identificare a caracteristicilor relevante din punct de vedere economic ale relațiilor comerciale sau financiare ar trebui să includă luarea în considerare a capacităților părților, modul 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.

1.53. Analiza funcțională trebuie să ia în considerare 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.

1.54. Analiza funcțională poate arăta că grupul multinațional de întreprinderi 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 activități 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, va fi 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 financiare¹

1.55. 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 este, 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 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 o parte care suportă riscuri trebuie să aibă capacitatea de a face față în mod eficient acestor riscuri se aplică întreprinderilor de asigurări, băncilor și altor servicii financiare, aceste sectoare reglementate trebuie să respecte regulile care stabilesc 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 analizată și să se facă trimitere, după caz, la îndrumările privind prețurile de transfer specifice întreprinderilor de servicii financiare din *Raportul privind repartizarea profiturilor către sediile permanente* (OCDE, 2010).

1.56. Riscul este inerent activităților comerciale. Întreprinderile desfășoară activități comerciale deoarece caută oportunități de a obține profit, dar aceste oportunități comportă 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 delimitarea corectă a tranzacției sau tranzacțiilor.

1.57. Asumarea riscurilor asociate unei oportunități de afaceri 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 cele necontrolate și între părțile controlate și cele necontrolate, este necesar să se analizeze ce riscuri au fost 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.

1.58. 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.

1.59. 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 operează în legătură cu asumarea și gestionarea riscurilor specifice, semnificative din punct de vedere economic și, în special, care întreprindere/întreprinderi îndeplinesc funcții de control și funcții de atenuare a riscurilor, care întreprindere/întreprinderi se confruntă cu consecințe pozitive sau negative ale rezultatelor riscului și care întreprindere/întreprinderi au capacitatea financiară de a-și asuma riscul (a se vedea secțiunea D.1.2.1.3).
4. Etapele 2-3 vor conține informații identificate referitoare la asumarea și gestionarea riscurilor în tranzacția controlată. Etapa următoare constă în interpretarea informațiilor și în a afla 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. Tranzacția reală, așa cum este delimitată cu exactitate prin analizarea dovezilor tuturor caracteristicilor relevante din punct de vedere economic ale tranzacției, astfel cum sunt prezentate în îndrumările din secțiunea D.1, ar trebui apoi să fie evaluată luând în considerare consecințele financiare și de altă natură ale asumării riscurilor, așa cum sunt alocate în mod corespunzător, și compensând în mod corespunzător funcțiile de gestionare a riscurilor (a se vedea secțiunea D.1.2.1.6).

1.60. 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, și anume, capacitatea de a lua măsuri care afectează rezultatele riscului,

împreună cu îndeplinirea efectivă a unei astfel de atenuări a riscurilor.

1.61. Unele funcții de gestionare a riscurilor pot fi exercitate 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 la tranzacție. 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, dezvoltarea 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 angajamentul contractual dintre întreprinderile asociate este un acord 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 încorporată în plata serviciilor în condiții de valoare de piață. Nici riscul asociat imobilizării necorporale 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.

1.62. Gestionarea riscurilor nu este același lucru cu asumarea unui risc. Asumarea riscului înseamnă asumarea consecințelor pozitive și negative ale riscului, astfel încât partea care își asumă un risc va suporta, de asemenea, consecințele financiare și de altă natură în cazul în care riscul se materializează. O parte 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 atenuare a riscurilor sub conducerea părții care își asumă riscurile. De exemplu, atenuarea curentă a riscului de rechemare a produsului poate fi externalizată unei părți care efectuează monitorizarea controlului calității asupra unui anumit proces de fabricație în conformitate cu specificațiile părții care își asumă riscul.

1.63. Capacitatea financiară de a-și asuma riscul poate fi definită ca accesul la finanțare pentru a-și asuma riscul sau pentru a evita riscul, pentru a plăti funcțiile de atenuare 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 anticipate să apară 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 întreprinderea 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 parte. În cazul în care o parte care își asumă riscul primește finanțare intragrup pentru a satisface cererile de finanțare în legătură cu riscul, partea 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.

1.64. 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 oportunitatea și modalitatea prin care să răspundă la riscurile asociate oportunității, împreună cu îndeplinirea efectivă a respectivei funcții de luare a deciziilor. Nu este necesar ca o parte să efectueze atenuarea curentă, așa cum este descris la punctul (iii), pentru a avea controlul asupra riscurilor. O astfel de atenuare curentă poate fi externalizată, după cum ilustrează exemplul de la alineatul 1.63. Cu toate acestea, în cazul în care aceste activități curente 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 parte necesită atât capacitate, cât și performanță funcțională, așa cum este descris mai sus, pentru a exercita controlul asupra unui risc.

1.65. 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 se ia decizia și să aibă o înțelegere a impactului deciziei lor asupra afacerii. De asemenea, aceștia ar trebui să aibă acces la informațiile relevante, fie prin colectarea acestor informații ei înșiși, fie prin exercitarea autorității de a specifica și de a obține informațiile relevante pentru a sprijini procesul de luare a deciziilor. În acest sens, acestea necesită capacitatea de a determina obiectivele colectării și analizei informațiilor, de a angaja partea care colectează informațiile și efectuează analizele, de a evalua dacă sunt colectate informațiile corecte și dacă 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. Nicio simplă formalizare a rezultatului procesului decizional sub forma, de exemplu, a întâlnirilor organizate pentru aprobarea oficială a deciziilor care au fost luate în alte sedii, a proceselor-verbale ale unei întâlniri a consiliului de administrație și a semnării documentelor referitoare la decizie, nici stabilirea mediului de politică 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.

1.66. Trimiterile 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 care afectează toate întreprinderile care desfășoară această activitate. De exemplu, riscurile asociate condițiilor economice generale sau ciclurilor de preț ale mărfurilor depășesc, de obicei, sfera de influență a unui grup multinațional de întreprinderi. În schimb, controlul asupra riscului ar trebui înțeles ca fiind capacitatea și autoritatea de a decide să își asume riscul și de a decide dacă și cum să răspundă riscului, de exemplu prin calendarul investițiilor, natura programelor de dezvoltare, elaborarea strategiilor de marketing sau stabilirea nivelurilor de producție.

1.67. Atenuarea riscurilor se referă la măsurile luate care se preconizează că vor afecta rezultatele riscurilor. Astfel de măsuri pot include măsuri care reduc incertitudinea sau măsuri care reduc consecințele în cazul în care apare impactul negativ al riscului. Controlul nu trebuie interpretat ca necesitând adoptarea unor măsuri de atenuare a riscurilor, deoarece, în evaluarea riscurilor, întreprinderile pot decide că incertitudinea asociată cu unele riscuri, inclusiv riscurile care pot fi fundamentale pentru operațiunile lor de bază, după ce au fost evaluate, ar trebui să fie asumate și să se confrunte cu acestea pentru a crea și a maximiza oportunitățile.

1.68. 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 proiectele produsului sunt furnizate de societatea A și că societatea A determină 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 aferente stocurilor 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.

1.69. Să presupunem că un investitor angajează un administrator de fond pentru a investi fonduri în contul său. În funcție de acordul dintre investitor și administratorul fondului, acestuia din urmă i se poate acorda autoritatea de a efectua zilnic investiții de portofoliu în numele investitorului într-un mod care

să reflecte preferințele de risc ale investitorului, deși riscul de pierdere a valorii investiției vor fi suportate 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 de fond respectiv, decizia privind amplasarea 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. În plus, administratorul de fond este, în general, obligat să raporteze investitorului în mod regulat, deoarece investitorul dorește să evalueze rezultatul activităților administratorului de fond. Într-un astfel de caz, administratorul de fond oferă un serviciu și își gestionează riscul activității sale din propria perspectivă (de exemplu, pentru a-și proteja credibilitatea). Riscul operațional al administratorului de fond, inclusiv posibilitatea de a pierde un client, este diferit de riscul 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 de fond, nu transferă neapărat controlul riscului investițional persoanei care ia aceste decizii zilnice.

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

1.70. 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 de afaceri 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; este inherent 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 se preconizează. 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 în jurul determinării 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 întreprinderii, costurile de dezvoltare, introducere și comercializare a produsului să fi fost înfime, succesul sau eșecul produsului să nu creeze riscuri semnificative pentru reputație atât timp cât protocoalele de management ale întreprinderii sunt urmate, 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 reputația și necesită o gestionare centralizată care ar fi de interes deosebit pentru acționari și alte părți interesate.

1.71. Riscurile pot fi clasificate în diferite moduri, dar un cadru relevant într-o analiză a prețurilor de transfer este luarea în considerare a 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 destinat să ofere 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 este probabil să fie 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 semnificative cu acuratețe. Riscurile care sunt descrise vag sau nediferențiate 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 întreprinderea 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 întreprinderea 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 de a include incertitudinile asociate cu executarea activității întreprinderii și pot include eficacitatea proceselor și operațiunilor. Impactul unor astfel de riscuri depinde în mare măsură de natura activităților și de incertitudinile pe care întreprinderea alege să și le asume. În unele circumstanțe, defecțiunile pot avea un efect paralizant asupra operațiunilor sau reputației întreprinderii și pot amenința existența acesteia, în timp ce gestionarea cu succes a unor astfel de riscuri poate spori reputația. 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 reputațională și poate oferi avantaje întreprinderilor 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, aranjamentele 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 șocul economic 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 pentru 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 reputației.

1.72. Determinarea impactului economic al riscului și al modului în care riscul poate afecta stabilirea prețurilor unei tranzacții între întreprinderile asociate face parte dintr-o analiză funcțională mai amplă a modului în care este creată valoarea de către grupul de întreprinderi multinaționale, activitățile care permit grupului de întreprinderi multinaționale să susțină profiturile și caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale tranzacției. Analiza riscului contribuie, de asemenea, la determinarea comparabilității în conformitate cu orientările din Capitolul III. În cazul în care sunt identificate potențiale 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.

1.73. În prima situație, grupul de întreprinderi multinaționale distribuie combustibil casnic consumatorilor. 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 astfel de circumstanțe, capacitatea de a influența marjele poate fi limitată. Condițiile de creditare obținute în cadrul gestiunii relațiilor cu furnizorii de combustibil casnic finanțează capitalul circulant și sunt cruciale pentru marja distribuitorului. Impactul riscului asupra costului capitalului este, prin urmare, semnificativ în contextul modului în care este creată valoarea pentru funcția de distribuție.

1.74. În a doua situație, o întreprindere multinațională care vinde jucării cu amănuntul cumpără o gamă largă de produse de la o serie de producători terți. Majoritatea vânzărilor sale sunt concentrate 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 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 o expertiză 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.

1.75. 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. Managementul de linie în segmentele de afaceri, entitățile operaționale și departamentele funcționale pot identifica și evalua riscul în raport cu oportunitățile comerciale și pot pune în aplicare controale 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 de stocuri în tranzacția dintre două întreprinderi asociate poate face obiectul stabilirii politicilor în altă parte a grupului multinațional de întreprinderi cu privire la nivelurile globale ale capitalului circulant 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 concedia, 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

1.76. Identitatea părții sau părților 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 anagajamentele contractuale. De exemplu, un distribuitor își poate asuma prin contract riscul de creanță, riscul aferent stocurilor și riscurile de credit asociate vânzărilor distribuitorului 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.

1.77. Preluarea prin contract a riscului constituie un acord *ex ante* de a suporta unele sau toate 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 de către administrația fiscală a prețurilor de transfer a riscurilor 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 cunoscute. Presupusa asumare a riscului de către întreprinderile asociate atunci când rezultatele riscului sunt sigure nu este, prin definiție, o asumare a riscului, deoarece nu mai există niciun risc. 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 parte a acestor orientări și în special secțiunea D.1.2.1.

1.78. 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 părți neafiliate, 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 factoring al datoriilor fără recurs (*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 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 parte va încheia acordul deoarece estimează că acesta le va proteja interesele, în principal pentru că au preferințe de risc diferite care rezultă din capacitățile lor în raport cu riscul specific. Factorul este mai capabil să gestioneze riscul decât vânzătorul și pot fi convenite condiții acceptabile pentru ambele părți.

1.79. Cu toate acestea, nu rezultă că fiecare schimb contractual de venituri potențial mai mari, dar mai riscante versus 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.

1.80. 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 numai în acordurile contractuale determină partea care 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 pretinde că este protejat împotriva riscului de fluctuație a prețurilor materiilor prime ca urmare a faptului că este remunerat de o altă întreprindere din grup pe o bază care ia în considerare costurile sale reale. Această afirmație implică faptul că cealaltă întreprindere din grup comportă 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 restul etapelor din procesul 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

1.81. 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 raport cu asumarea și gestionarea aspectelor specifice, semnificative din punct de vedere economic, și în particular despre care întreprindere/întreprinderi îndeplinesc funcții de control și funcții de atenuare a riscurilor, ce întreprindere/întreprinderi se confruntă cu consecințele pozitive sau negative ca urmare a riscurilor și ce întreprindere/întreprinderi au capacitatea financiară de a-și asuma riscuri. Această etapă este ilustrată de următoarele

exemple, iar concluziile sunt extrase din aceste exemple în alineatele următoare ale secțiunii D.1.2.

Exemplul 1

1.82. 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, în cadrul contractului, 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

1.83. 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 de producție 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 instruește 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 securitatea aprovizionării. Evaluarea dovezilor concluzionează că societatea B efectuează servicii de fabricație. Riscurile semnificative asociate cu generarea unui profit din activitățile de producție sunt controlate de societatea A. Societatea B controlează riscul ca aceasta să nu presteze serviciile defectuos. Fiecare societate are capacitatea financiară de a-și asuma riscurile respective.

Exemplul 3

1.84. Societatea A dobândește 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 să existe 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 ascendent și atenuarea riscului în sensul descendent 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 nici 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 dacă și cum 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. 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

1.85. 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 determinarea dacă asumarea contractuală a riscului este în concordanță cu comportamentul părților și cu celelalte fapte 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.

1.86. Importanța etapei 4 depinde de constatări. În circumstanțele din Exemplele 1 și 2 de mai sus, această etapă poate fi relativ evidentă. Dacă 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 riscului și dispun de capacitatea financiară de a-și asuma riscul, atunci nu este necesară o analiză suplimentară după etapa 4 punctele (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.

1.87. 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 conform 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 consecutive ar trebui, în general, să fie considerat ca fiind cea mai bună dovadă a intenției părților în ceea ce privește asumarea riscului.

1.88. 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.

1.89. 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 contractul dintre societatea A și societatea B alocă riscul de dezvoltare societății B și dacă nu există dovezi din comportamentul părților în cadrul etapei 4 (i) 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.

1.90. 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 este rambursată de societatea A atunci când a existat o neasigurare a componentelor cheie 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 cu lanțul 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.

1.91. În circumstanțele din exemplul 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 exploatarei activului. Societatea A nu are nicio funcție de luare a deciziilor care să îi permită să își controleze riscurile prin luarea de 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.

1.92. În unele cazuri, analiza de la pasul 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.

1.93. În plus, în unele cazuri, pot exista mai multe părți la tranzacție care exercită controlul asupra unui anumit risc. În cazul în care întreprinderea 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 analizeze dacă întreprinderea 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.

1.94. 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 sa de risc, atunci această asumare a riscului trebuie 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.

1.95. 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 în cadrul etapei 5.

1.96. Având în vedere complexitatea potențială 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 dacă acea întreprindere care își asumă un risc comparabil în tranzacția necontrolată îndeplinește funcții de gestionare a riscurilor legate de controlul acestui risc comparabile cu cele efectuate de întreprinderea 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 întreprinderea asociată îndeplinește, de asemenea, funcții de gestionare a riscurilor comparabile cu cele îndeplinite de întreprinderea asociată.

D.1.2.1.5. Etapa 5: Alocarea riscului

1.97. Dacă se stabilește în cadrul etapei 4(ii) că acea întreprindere asociată care își asumă riscul pe baza etapelor 1-4(i) nu exercită controlul asupra riscului sau nu are capacitatea financiară de a-și asuma riscul, atunci riscul trebuie alocat întreprinderii care exercită controlul și care are capacitatea financiară de a-și asuma riscul. Dacă se identifică mai multe întreprinderi asociate care exercită controlul și au 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.

1.98. În circumstanțe excepționale, este posibil ca nicio întreprindere asociată să nu poată fi identificată ca exercitând controlul asupra riscului, cât și având concomitent capacitatea financiară de a-și asuma riscul. Deoarece o astfel de situație nu este probabil să apară în tranzacțiile dintre terți, va trebui efectuată o analiză riguroasă 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 aibă un rezultat în conformitate cu principiul valorii 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

1.99. 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 și analizând 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 atenuază, dar nu le face pe amândouă.

1.100. 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, ținând cont că există riscul ca aceasta să nu reușească să facă acest lucru în mod competent.

1.101. 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 incompetenței în furnizarea serviciilor, iar remunerația sa ar trebui să ia în considerare acest risc, precum și costurile de finanțare pentru achiziționarea fabricii 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. Aceasta înseamnă că consecințele financiare legate de materializarea riscului, inclusiv, neacoperirea costurilor fixe, deprecierea sau costurile de închidere trebuie atribuite societății A.

1.102. Consecințele alocării riscurilor din exemplul 3 de la alineatul 1.85 depind de analiza funcțiilor din 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 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 capacitatea de a lua decizii pentru a prelua sau a refuza oportunitatea de finanțare sau capacitatea de a lua decizii cu privire la dacă și cum 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 risc²³ 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 din exemplu, aceasta ar fi Societatea B. Societatea A nu controlează riscul de investiții care implică o primă de risc potențială. Poate fi necesară o evaluare a raționalității comerciale a tranzacției pe baza orientărilor din secțiunea D.2, luând în considerare faptele și circumstanțele complete ale tranzacției.

1.103. 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.

1.104. O parte 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 beneficieze de avantaje și să suporte pierderile. În situațiile în

²³ Societatea A poate avea dreptul la o rentabilitate mai mică decât cea fără riscuri dacă, de exemplu, tranzacția nu este luată în calcul, în conformitate cu secțiunea D.2.

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.

1.105. 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 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.1.2.2. Ratele de rentabilitate fără risc și ajustate la risc

1.106. Această secțiune a Capitolului I oferă îndrumări cu privire la modul de determinare a unei rate de rentabilitate fără risc și a unei rate de rentabilitate ajustate la risc în situațiile în care o întreprindere asociată are dreptul la oricare dintre aceste randamente în conformitate cu îndrumările din acest capitol și Capitolul VI din prezentul Ghid.

D.1.2.2.1. Stabilirea unei rate de rentabilitate fără riscuri

1.107. În cazul în care, în conformitate cu îndrumările din acest capitol, delimitarea exactă a tranzacției reale arată că un finanțator nu are capacitatea sau nu îndeplinește funcțiile de decizie pentru a controla riscul asociat investiției într-un activ financiar, acesta va avea dreptul la cel mult o rentabilitate fără risc ca măsură adecvată a profiturilor pe care are dreptul să le rețină (a se vedea alineatul 1.103 și nota de subsol). În acest context, costurile finanțatorului legate de împrumutul asociat finanțării ar trebui luate în considerare la determinarea ratei de rentabilitate fără risc și, sub rezerva altor constrângeri, partea finanțată ar avea în continuare dreptul la o deducere până la o sumă în condiții de valoare de piață în ceea ce privește finanțarea. Diferența dintre aceste sume ar putea fi alocată părții care exercită controlul asupra riscului de investiție în conformitate cu îndrumările din acest capitol.

1.108. O rată de rentabilitate fără risc este rentabilitatea ipotetică care ar fi așteptată pentru o investiție fără risc de pierdere. În cele din urmă, nu există nicio investiție cu risc zero, iar acuratețea substitutelor disponibile pentru aproximarea unei rate de rentabilitate fără riscuri va depinde de faptele și circumstanțele predominante.

1.109. O abordare care este utilizată pe scară largă în practică este de a trata rata dobânzii la anumite titluri de valoare emise ca rată de referință pentru o rentabilitate fără risc, deoarece aceste titluri de valoare sunt, în general, considerate de către practicienii de pe piață ca neavând un risc semnificativ de neplată. Intenția îndrumărilor din această secțiune este de a schița o abordare în scopuri de referință, fără a sugera utilizarea sistematică a unor titluri de valoare guvernamentale pentru a determina o rată fără riscuri.

1.110. Pentru a elimina riscul valutar, garanția de referință pentru determinarea ratei fără risc ar trebui să fie o garanție emisă în aceeași monedă ca și fluxurile de numerar ale investitorului, adică moneda funcțională a investitorului, mai degrabă decât jurisdicția sa de domiciliu. Atunci când există mai multe jurisdicții care emit obligațiuni în aceeași monedă, punctul de referință pentru rata de rentabilitate fără risc ar trebui să fie garanția guvernamentală cu cea mai mică rată de rentabilitate, deoarece orice diferență de rată trebuie să se datoreze diferențelor de risc dintre emitenți (a se vedea alineatul 10.33).

1.111. Un alt aspect relevant în determinarea ratei de rentabilitate fără risc va fi proximitatea temporală a titlului de valoare de referință față de tranzacția testată. În mod ideal, titlul de valoare ar trebui să fie emis la momentul respectiv sau să aibă o maturitate reziduală similară, deoarece tranzacția controlată a fost încheiată pentru a elimina efectul diferențelor care pot fi prezente între titlurile de valoare emise la momente diferite (a se vedea alineatul 10.32).

1.112. Un alt aspect cheie ar fi maturitatea instrumentului financiar. Durata titlului de valoare de referință trebuie să corespundă duratei investiției, deoarece durata unei investiții va afecta, de obicei, prețul acesteia. Durata investiției controlate trebuie determinată ca parte a procesului de delimitare exactă a tranzacției reale. De exemplu, un instrument financiar pe termen scurt în condițiile contractuale scrise dintre părți, dar înlocuit în mod constant cu un nou instrument poate fi, în funcție de faptele și circumstanțele specifice, delimitat cu exactitate drept o investiție pe termen lung.

1.113. Din cauza dificultăților care apar în practică, ar putea fi luate în considerare soluții practice pentru estimarea ratei de rentabilitate fără riscuri. De exemplu, să presupunem o situație în care societatea A, membră a unui grup multinațional de întreprinderi, nu are dreptul la nimic mai mult decât o rentabilitate fără riscuri în temeiul îndrumărilor din acest capitol în legătură cu un avans de fonduri cu un termen de un an către o întreprindere asociată, societatea B. În aproximarea acestei rentabilități, punctul de plecare ar fi identificarea unui titlu de valoare emis la momentul furnizării finanțării în aceeași monedă ca moneda funcțională a societății A. Să presupunem că administrația fiscală a țării X, în care societatea A este rezidentă, identifică trei titluri de valoare emise în moneda funcțională a societății A de către guvernele țării X, țării Y și țării Z cu un termen de un an. Ratingurile de credit ale guvernelor emitente sunt A pentru țara X, B pentru țara Y și AA pentru țara Z. În specificarea unui rating de credit minim pentru ca guvernul emitent să considere titlul de valoare emis ca o investiție fără risc comparabilă cu tranzacția financiară controlată, administrația fiscală a țării X poate selecta titlul de valoare emis de țara Z ca referință pentru rata de rentabilitate fără risc, deoarece reprezintă cea mai mică rată de rentabilitate disponibilă la momentul furnizării de finanțare pentru toate obligațiunile guvernamentale restante în moneda relevantă cu un termen de un an.

1.114. Pentru a aproxima rata rentabilității fără risc, titlurile de valoare emise de stat cu rating ridicat nu sunt singura referință, iar alte alternative pot fi luate în considerare pe baza faptelor și circumstanțelor predominante ale fiecărui caz, de exemplu ratele interbancare, ratele swap pe rata dobânzii sau acordurile de răscumpărare a titlurilor de valoare emise de stat cu rating ridicat.

1.115. Rata de rentabilitate fără risc poate fi relevantă, de exemplu, ca o componentă în calcularea unei rate de rentabilitate ajustate la risc a unei investiții sau ca rentabilitate alocabilă unui investitor care a oferit finanțare,

dar nu și-a asumat niciunul dintre riscurile legate de finanțare.

D.1.2.2.2. Determinarea unei rate de rentabilitate ajustate la risc

1.116. După cum se menționează la alineatul 6.61, „în cazul în care partea 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 rată de rentabilitate ajustată la risc a finanțării sale.” (A se vedea alineatele 1.85 și 1.103).

1.117. Prin urmare, la determinarea ratei ajustate la risc, este important să se identifice și să se diferențieze riscul financiar care este asumat de finanțator în desfășurarea activității sale de finanțare și riscul operațional care este asumat de partea finanțată și este legat de utilizarea fondurilor, de exemplu pentru dezvoltarea unei imobilizări necorporale. Îndrumările privind relația dintre asumarea riscurilor în legătură cu furnizarea de finanțare și activitățile operaționale pentru care sunt utilizate fondurile sunt prezentate la alineatele 6.60-6.64.

1.118. De exemplu, se analizează situația în care Societatea F avansează un împrumut unei întreprinderi asociate, Societatea D, care se angajează să dezvolte o imobilizare necorporală. Se va lua în considerare în continuare că, în conformitate cu îndrumările din acest capitol, se stabilește că Societatea F controlează și, prin urmare, i se alocă riscul financiar asociat cu finanțarea dezvoltării imobilizării necorporale, inclusiv riscul potențial ca Societatea D să nu dezvolte imobilizarea necorporală și, prin urmare, să nu poată rambursa împrumutul. Cu toate acestea, Societatea F nu își asumă riscul de a dezvolta imobilizarea necorporală, care este în întregime asumată de Societatea D sub delimitarea exactă a tranzacției reale. În consecință, în cazul în care rezultatele *ex post* derivate din exploatarea imobilizării necorporale dezvoltate au fost mai mari (sau mai mici) decât rezultatele calculate *ex ante*, Societatea F nu ar avea dreptul la această diferență, ci la o rată de rentabilitate ajustată la risc, așa cum este descris în această secțiune.

1.119. În general, se poate considera că rata de rentabilitate ajustată la risc preconizată pentru o tranzacție de finanțare are două componente, și anume rata fără risc și o primă care reflectă riscurile asumate de finanțator.

1.120. Atunci când finanțatorul își asumă riscul financiar în conformitate cu îndrumările din acest capitol și, prin urmare, este expus la riscul potențial, acesta va prelua consecințele pozitive și negative ale acestui rezultat al riscului. Prin urmare, asumarea acestui risc va justifica o remunerație preconizată mai mare decât o rată de rentabilitate fără risc.

1.121. O rată de rentabilitate ajustată la risc poate fi determinată prin abordări diferite, de exemplu, pe baza rentabilității unei investiții alternative realiste cu caracteristici economice comparabile sau a costului fondurilor (a se vedea Secțiunea C.1.2 din Capitolul X).

1.122. Este posibil să se găsească un indicator rezonabil al unei rate de rentabilitate ajustate la risc din tranzacții necontrolate comparabile sau luând în considerare investiții alternative disponibile în mod realist care reflectă același profil de risc. În funcție de fapte și circumstanțe, variantele realiste pentru un împrumut intragrup ar putea fi emisiunile de obligațiuni sau împrumuturile care sunt tranzacții necontrolate (a se vedea alineatul 10.93).

1.123. O altă abordare pentru determinarea ratei de rentabilitate ajustate la risc ar fi adăugarea unei prime de risc la rentabilitatea fără risc, pe baza informațiilor disponibile pe piață privind instrumentele financiare emise în condiții și circumstanțe similare.

1.124. De exemplu, luați în considerare același model de fapt descris la alineatul 1.114, dar, în acest scenariu particular, presupuneți că societatea A are dreptul la o rată de rentabilitate ajustată la risc în temeiul acestui capitol. Pentru a determina această rentabilitate, administrația fiscală din țara X ia în considerare adăugarea unei prime de risc la rata de rentabilitate fără risc, adică titlul de valoare emis de guvern în țara Z cu un termen de un an. Pentru a estima rentabilitatea ajustată la risc, administrația fiscală a țării X consideră că obligațiunile corporative emise de părți independente rezidente în țara X care operează în aceeași industrie ca și societatea B generează un randament comparabil cu cel pe care o parte independentă l-ar fi așteptat dacă și-ar fi investit fondurile în societatea B în circumstanțe comparabile.

1.125. În cadrul unei abordări bazate pe costul fondurilor, tranzacția controlată ar fi evaluată prin adăugarea unei marje de profit la costurile suportate de creditor pentru a strânge fondurile avansate împrumutatului. Acea marjă de profit ar trebui să fie proporțional cu riscul asumat de creditor și calculat în conformitate cu îndrumările prevăzute la alineatele 10.97-10.100.

D.1.3. Caracteristicile bunurilor sau serviciilor

1.126. 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 imobilizări corporale, caracteristicile fizice ale bunului, calitatea și fiabilitatea acestuia, precum și disponibilitatea și volumul furnizării; în cazul prestării de servicii, natura și amploarea serviciilor; și în cazul imobilizărilor necorporale, forma tranzacției (de exemplu, licențiere sau vânzare), tipul de imobilizare (de exemplu, brevet, marcă comercială sau know-how), durata și gradul de protecție și beneficiile anticipate din utilizarea imobilizării. 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.

1.127. În funcție de metoda de stabilire prețurilor de transfer, acestui factor trebuie să i se acorde o pondere mai mare sau mai mică. Dintre metodele descrise în Capitolul II din prezentul Ghid, cerința privind comparabilitatea bunurilor sau serviciilor este cea mai strictă pentru metoda prețului comparabil necontrolat (CUP). În conformitate cu metoda CUP, 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 tranzacționale decât în cazul metodelor tradiționale de stabilire a prețurilor de transfer (a se vedea, în special, alineatul 2.75). Totuși, acest lucru nu înseamnă că problema comparabilității caracteristicilor bunurilor sau serviciilor poate fi ignorată atunci când se aplică metode tranzacționale de profit, 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.

1.128. 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 fiabilității comparației și de disponibilitatea sau nu a unor date mai fiabile. Înainte de a extinde căutarea pentru a include un număr mai mare de tranzacții necontrolate potențial comparabile pe baza unor funcții similare întreprinse, ar trebui să se analizeze dacă astfel de tranzacții sunt susceptibile de a oferi comparabile fiabile pentru tranzacția controlată.

D.1.4. Circumstanțele economice

1.129. 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 realiza comparabilitatea, este necesar ca piețele pe care operează întreprinderile independente și cele 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 poziția geografică; dimensiunea piețelor; amploarea concurenței pe piațe 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 pieței (de exemplu, cu amănuntul sau cu ridicata); data și ora tranzacțiilor; și așa mai departe. Datele și circumstanțele cazului respective 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 sediul, sunt furnizate în Secțiunea D.6 din acest Capitol.

1.130. Existența unui ciclu (de exemplu, ciclul economic, de afaceri sau de produs) este una dintre circumstanțele economice care ar trebui identificate. A se vedea alineatul 3.77 în legătură cu utilizarea datelor multianuale în cazul în care există cicluri.

1.131. 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 multe țări se pot dovedi a fi relativ omogene, în timp ce pentru altele, diferențele dintre piețele interne (sau chiar în cadrul piețelor interne) sunt foarte semnificative.

1.132. În cazurile în care tranzacții controlate similare sunt efectuate de un grup multinațional de întreprinderi în mai multe țări și în care circumstanțele economice din aceste jurisdicții sunt în mod rezonabil omogene, poate fi oportun ca acest grup multinațional de întreprinderi să se bazeze pe o analiză de comparabilitate care să acopere 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 multinațional de întreprinderi oferă game de produse sau servicii semnificativ diferite în fiecare țară și/sau îndeplinește funcții semnificativ diferite în fiecare dintre aceste țări (utilizând active semnificativ diferite și asumându-și riscuri semnificativ diferite) și/sau în care strategiile sale comerciale și/sau circumstanțele economice se dovedesc a fi semnificativ diferite. În aceste din urmă situații, recurgerea la o abordare jurisdicțională multiplă poate reduce fiabilitatea.

D.1.5. Strategiile întreprinderilor

1.133. Strategiile întreprinderilor trebuie, de asemenea, examinate în delimitarea tranzacției și în determinarea comparabilității 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, implementarea legislației muncii existentă și planificată, 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.

1.134. Strategiile întreprinderilor ar putea include, de asemenea, scheme de penetrare a pieței. Un contribuabil care dorește să pătrundă pe o piață sau să-și mărească cota de piață ar putea percepe temporar un preț pentru produsul său care este mai mic decât prețul perceput pentru alte produse comparabile de pe aceeași piață. În plus, un contribuabil care dorește să intre pe o piață nouă sau să-și extindă (sau să-și protejeze) cota de piață ar putea suporta temporar costuri mai mari (de exemplu, din cauza cheltuielilor 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.

1.135. Cadrul temporal poate ridica probleme deosebite administrațiilor fiscale atunci când evaluează dacă un contribuabil urmează o strategie comercială care îl diferențiază de potențialele comparabile. 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 unor profituri viitoare mai mari. 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 ar necesita probabil o ajustare a prețurilor de transfer. Cu toate acestea, constrângerile legale pot împiedica recontrolarea 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.

1.136. 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 multinațional de întreprinderi ar putea fi pusă în aplicare fie de către producător, fie de către distribuitor care acționează 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 ar însoți adesea o strategie de pătrundere pe piață sau de extindere a cotei de piață. Un alt factor de luat în considerare este dacă natura relației dintre părțile la tranzacția controlată sunt în concordanță cu suportarea de către contribuabil a costurilor strategiei întreprinderii. De exemplu, în tranzacțiile în condiții de valoare de piață, o întreprindere care acționează exclusiv ca agent de vânzări cu responsabilitate mică sau zero pentru dezvoltarea pieței pe termen lung nu suportă, în general, cheltuielile cu strategia de penetrare a pieței. În cazul în care o întreprindere a întreprins activități de dezvoltare a pieței pe propriul risc și sporește valoarea unui produs printr-o marcă comercială sau denumire comercială sau crește fondul comercial asociat produsului, această situație trebuie să se reflecte în analiza

funcțiilor în scopul stabilirii comparabilității.

1.137. Suplimentar se va analiza dacă există o așteptare plauzibilă că respectarea strategiei întreprinderii va produce un randament suficient pentru a-și justifica costurile într-o perioadă de timp care ar fi acceptabilă într-un acord în condiții de valoare de piață. Este recunoscut faptul că orice strategie a întreprinderii, 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 a avut succes dar totuși este continuată dincolo de ceea ce ar accepta o întreprindere independentă, natura de valoare de piață a strategiei întreprinderii poate fi îndoielnică și poate justifica o ajustare a prețurilor de transfer. Pentru a determina ce perioadă de timp ar accepta o întreprindere independentă, administrațiile fiscale ar putea dori să examineze dovezi ale strategiilor comerciale evidente în țara în care este urmărită strategia întreprinderii. În cele din urmă, cu toate acestea, cea mai importantă considerație este dacă strategia în cauză este în mod plauzibil de așteptat să se dovedească profitabilă în viitorul apropiat (recunoscând în același timp că strategia poate eșua) și că partea care operează în condiții de valoare de piață ar fi fost pregătită să sacrifice profitabilitatea pentru o perioadă similară în astfel de circumstanțe economice și condiții concurențiale.

D.2. Recunoașterea tranzacției efective

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

1.140. În efectuarea analizei, tranzacția efectivă dintre părți a fost dedusă din contractele scrise și din comportamentul părților. Condițiile de formă recunoscute în contracte sunt 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 definită la alineatul 1.64) și în consecință, este posibil ca riscurile asumate în temeiul contractului să fie 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 stabilește natura reală a relațiilor comerciale sau financiare dintre părți și delimitează precis tranzacția efectivă.

1.141. Trebuie depuse toate eforturile pentru a determina prețurile pentru tranzacția reală, așa cum sunt delimitate cu exactitate în conformitate cu principiul valorii de piață. Diferitele instrumente și metode disponibile administrațiilor fiscale și contribuabililor pentru a face acest lucru sunt prezentate în următoarele capitole ale acestui Ghid. Administrație fiscală nu trebuie să ignore tranzacția reală sau să înlocuiască alte tranzacții cu aceasta, cu excepția cazului în care se aplică circumstanțele excepționale descrise la următoarele alineate 1.142-1.145.

1.142. Această secțiune stabilește circumstanțele în care tranzacția dintre părți, 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 exact 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 este posibilă 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 că simplul fapt că tranzacția nu poate fi observată între părți independente nu înseamnă că ea nu ar trebui recunoscută. Întreprinderile asociate pot avea capacitatea de a încheia o varietate mult mai mare de acorduri decât întreprinderile independente și pot încheia tranzacții specifice care nu sunt întâlnite sau sunt foarte rar întâlnite între părți independente și pot face acest lucru din motive comerciale solide. Tranzacția delimitată cu exactitate poate fi ignorată și, dacă este cazul, înlocuită cu o tranzacție alternativă, în cazul în care acordurile făcute 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 este 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, este un indicator relevant pentru a lua în considerare dacă grupul multinațional de întreprinderi în ansamblu este într-o situație financiară mai puțin avantajoasă în urma unei analize înainte de impozitare, deoarece acest lucru poate fi un indicator că tranzacția privită în întregime nu are rațiunea comercială a acordurilor dintre părțile neafiliate.

1.143. Întrebarea-cheie în analiză este dacă tranzacția reală posedă rațiunea comercială a acordurilor care ar fi convenite între părți independente în circumstanțe economice comparabile, nu dacă aceeași tranzacție poate fi observată între părți independente. Nerecunoașterea unei tranzacții care posedă raționalitatea comercială a unui acord în condiții de valoare de piață nu este o aplicare 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 văzută între părți independente nu înseamnă că ea nu are caracteristicile unui acord în condiții de valoare de piață.

1.144. 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 rațional din punct de vedere comercial, care ar permite părților să ajungă la un preț acceptabil pentru ambele părți la momentul încheierii angajamentului.

1.145. Criteriul de nerecunoaștere poate fi ilustrat prin următoarele exemple.

Exemplul 1

1.146. Societatea S1 desfășoară o activitate de producție care implică deținerea unui stoc substanțial și o investiție semnificativă în instalații și utilaje. Deține proprietăți comerciale situate într-o zonă predispusă la inundații care sunt 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, și 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 să apară cereri de despăgubire importante, 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.

1.147. Conform indicațiilor din această secțiune, tranzacția nu trebuie recunoscută. Se consideră că societatea S1 nu a cumpărat asigurarea și 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

1.148. Societatea S1 desfășoară activități de cercetare pentru a dezvolta imobilizări necorporale pe care le va utiliza pentru a crea noi produse pe care le poate produce și vinde. Aceasta este de acord să transfere unei întreprinderi 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 sume forfetare. 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, o dată pentru că nu este sigur ce gamă de activități de dezvoltare ar putea desfășura societatea S1 în perioada respectivă, apoi pentru că evaluarea rezultatelor potențiale este 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 substituție 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 datele cazului (de exemplu, în funcție de aceste date, 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 plată condiționată 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

1.149. Atunci când o întreprindere asociată înregistrează în mod constant pierderi în timp ce grupul multinațional de întreprinderi în ansamblu este profitabil, datele ar putea declanșa o examinare specială a problemelor legate de prețurile de transfer. Desigur, întreprinderile asociate, la fel ca și cele independente, pot suporta pierderi reale fie din cauza cheltuielilor ridicate de înființare, a condițiilor economice nefavorabile, a ineficiențelor fie din alte motive comerciale legitime. Cu toate acestea, o întreprindere independentă nu este pregătită să tolereze pierderi care continuă pe termen nelimitat. O întreprindere independentă care se confruntă cu pierderi recurente încetează în cele din urmă să își desfășoare activitatea în astfel de condiții. În schimb, o întreprindere asociată care înregistrează pierderi poate rămâne în activitate dacă activitatea este benefică pentru grupul multinațional de întreprinderi în ansamblu.

1.150. Faptul că o întreprindere din grup înregistrează pierderi și derulează tranzacții cu membrii profitabili ai grupului multinațional de întreprinderi poate sugera contribuabililor sau administrațiilor fiscale că prețurile de transfer ar trebui examinate. Este posibil ca acea întreprindere care înregistrează pierderi să nu primească o compensație adecvată din partea grupului multinațional de întreprinderi din care face parte în raport cu beneficiile obținute din activitățile sale. De exemplu, un grup multinațional de întreprinderi poate avea nevoie să producă o gamă completă de produse și/sau servicii pentru a rămâne competitiv și pentru a realiza un profit global, însă unele dintre liniile de produse individuale pot pierde regulat venituri. Un membru al grupului multinațional de întreprinderi ar putea înregistra pierderi consistente, deoarece produce toate produsele generatoare de pierderi, în timp ce alți membri produc produsele generatoare de profit. O întreprindere independentă ar presta un astfel de serviciu numai dacă ar primi o remunerație

satisfăcătoare în schimbul serviciilor. Prin urmare, o modalitate de a aborda acest tip de problemă a prețurilor de transfer este să se considere că acea întreprindere care înregistrează pierderi primește același tip de remunerație pentru servicii pe care o întreprindere independentă ar primi-o în conformitate cu principiul valorii de piață.

1.151. Un factor care trebuie luat în considerare în analiza pierderilor este faptul că strategiile comerciale pot diferi de la un grup multinațional de întreprinderi la altul din varii motive de ordin istoric, economic și comercial. Pierderile recurente intervenite 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 prețuri 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 marginale într-o situație de subutilizare a capacității de producție) ca prețuri în condiții de valoare de piață, cu excepția cazului în care se poate aștepta ca societățile independente să fi determinat prețurile într-un mod comparabil.

D.4. Efectul politicilor guvernamentale

1.152. Există unele situații 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 comisioanelor de gestionare, controale asupra plății redevențelor, subvenții pentru anumite sectoare, controlul schimburilor valutare, taxele antidumping sau politica cursului de schimb valutar. Ca regulă generală, aceste intervenții guvernamentale trebuie tratate drept condiții ale pieței din țara respectivă, iar în mod obișnuit ele trebuie luate în calcul la evaluarea prețului de transfer al contribuabilului pe piața respectivă. Întrebarea prezentată în continuare este dacă, date fiind aceste condiții, tranzacțiile efectuate de părțile controlate sunt în concordanță cu tranzacțiile dintre întreprinderi independente.

1.153. O problemă este determinarea stadiului în care controlul prețurilor afectează prețul unui produs sau serviciu. Adesea, impactul direct este 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, societățile multinaționale nu pot face nicio ajustare a prețurilor lor de transfer pentru a ține cont de un astfel de control și lasă vânzătorul final să sufere orice limitare a profitului care poate apărea sau pot percepe prețuri care

împart oarecum sarcina 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 niciun profit. Cu toate acestea, este destul de evident că o țară care controlează prețurile trebuie să țină cont de faptul că acest control al prețurilor afectează profiturile care ar putea fi realizate de întreprinderile care vând bunuri supuse acestui control.

1.154. 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 alteia. De exemplu, controlul cursului de schimb valutar poate împiedica în mod eficient o întreprindere asociată să transfere plăți de dobânzi în străinătate pentru un împrumut acordat de o altă întreprindere asociată situată într-o altă țară. Această situație poate fi tratată diferit de cele două țări implicate: țara debitorului poate considera sau nu dobânda netransferată ca fiind plătită, iar țara creditorului poate sau nu să 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 cazul în care apare între întreprinderi asociate ar trebui să fie aceeași în scopuri fiscale cu cea adoptată în cazul 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. Poate o modalitate de abordare a problemei constă în aplicarea principiului valorii de piață, considerând intervenția drept o condiție care afectează termenii tranzacției. Tratatul pot aborda în mod specific abordările disponibile partenerilor prin tratat în cazul în care există astfel de situații.

1.155. O dificultate cu această analiză este că, adesea, întreprinderile independente pur și simplu nu ar intra într-o tranzacție în care plățile au fost blocate. O societate 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 existenței intervenției guvernamentale care ar putea afecta plata.

1.156. Deoarece este posibil ca societățile independente să nu se angajeze într-o tranzacție care face obiectul intervențiilor guvernamentale, nu este clar cum ar trebui să se aplice principiul valorii de piață. O posibilitate este de a

considera plata ca fiind efectuată între întreprinderi 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 multinațional de întreprinderi. O abordare alternativă, care poate fi disponibilă în unele țări, ar fi amânarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor relevante ale contribuabilului. Cu alte cuvinte, părții căreia i se datorează această plată blocată nu i se permite să deducă cheltuielile 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 venituri 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 față de plățile blocate datorate de o întreprindere independentă.

D.5. Utilizarea valorii în vamă

1.157. 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 mărfurilor similare importate de întreprinderi independente. Cu toate acestea, este posibil ca metodele de evaluare în scopuri vamale să nu fie aliniate la metodele recunoscute ale OCDE de stabilire a prețurilor de transfer. Acestea fiind spuse, valoarea în vamă poate fi utilă 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 la zi 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.

1.158. 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 considerații similare cu privire la TVA, impozite pe vânzări și accize.) Cu toate acestea, în scopuri fiscale, un preț mai mare plătit pentru aceleași bunuri ar crește costurile deductibile în jurisdicția importatoare (deși acest lucru ar crește, de asemenea, veniturile din vânzări ale vânzătorului în jurisdicția de export). Cooperarea dintre administrația fiscală și administrația vamală dintr-o țară pe tema evaluării 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 cu punctul de lucru și alte caracteristici ale pieței locale

1.159. Alineatele 1.130, 1.132 și 6.120 indică faptul că elemente caracteristice ale 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 cu evaluarea economiilor de costuri care pot fi atribuite funcționării pe o anumită piață. Astfel de economii sunt uneori denumite economii de loc. În alte situații, pot apărea probleme de comparabilitate în legătură cu luarea în considerare a avantajelor sau dezavantajelor pieței locale, care pot să nu fie direct legate de economisirea cheltuielilor aferente punctului de lucru.

D.6.1. Economii cu punctul de lucru

1.160. Alineatele 9.126-9.131 discută tratamentul economiilor privind punctul de lucru în contextul unei restructurări a întreprinderii. Principiile descrise în aceste alineate se aplică în general tuturor situațiilor în care sunt prezente economii aferente punctului de lucru, nu doar în cazul unei restructurări a întreprinderii.

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

1.162. În cazul în care analiza funcțională arată că există economii cu punctul de lucru care nu sunt transmise clienților sau furnizorilor și, în cazul în care pot fi identificate entități și tranzacții comparabile pe piața locală, acele comparabile de pe piața locală vor oferi cele mai fiabile indicații cu privire la modul în care economiile nete cu punctul de lucru 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 fie necesare ajustări specifice de comparabilitate pentru economiile la nivel de locație.

1.163. Atunci când nu există comparabile fiabile pe piața locală,

determinările privind existența și alocarea economiilor cu punctul de lucru între membrii unui grup multinațional de întreprinderi și orice ajustări de comparabilitate necesare pentru a lua în considerare economiile cu punctul de lucru ar trebui să se bazeze pe o analiză a tuturor datelor 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

1.164. Caracteristicile pieței locale pe care se desfășoară operațiunile 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 cu punctul de lucru, 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 un anumit subiect pot sugera că caracteristicile 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.

1.165. Pentru a evalua dacă sunt necesare ajustări de comparabilitate pentru astfel de caracteristici ale pieței locale, cea mai fiabilă abordare va fi să se facă referire la 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.

1.166. În situațiile în care nu pot fi identificate comparabile rezonabile de pe piața locală, determinarea ajustărilor de comparabilitate adecvate pentru caracteristicile pieței locale trebuie să ia în considerare toate faptele și circumstanțele relevante. Ca și în cazul economiilor cu punctul de lucru, 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 cele ale comparabilelor 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 ele nu sunt transferate integral clienților sau furnizorilor independenți, modul în care întreprinderile independente care funcționează în circumstanțe similare ar alocă astfel de beneficii nete sau sarcini între ele.

1.167. Necesitatea ajustărilor de comparabilitate legate de caracteristicile pieței locale în cazurile în care pot fi identificate elemente comparabile fiabile ale pieței locale poate apărea în mai multe contexte diferite. În anumite circumstanțe, avantajele sau dezavantajele pieței pot afecta prețurile în condiții de valoare de piață ale bunurilor transferate sau ale serviciilor furnizate între întreprinderile asociate.

1.168. În alte circumstanțe, o restructurare a întreprinderii sau transferul de imobilizări necorporale între întreprinderile asociate poate face ca o parte la tranzacție să beneficieze de avantajele pieței locale sau să solicite părți respective să își asume sarcina dezavantajelor pieței locale într-un mod care nu ar fi 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 în condiții de valoare de piață plătit în legătură cu restructurarea întreprinderii sau transferul imobilizărilor necorporale.

1.169. 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, autorizații 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 substanțială care ar trebui luată în considerare într-o analiză a prețurilor de transfer în modul descris în Capitolul VI, inclusiv îndrumările privind entitățile plătitoare pentru funcții, active și riscuri asociate cu dezvoltarea imobilizărilor necorporale cuprinse în Secțiunea B din Capitolul VI. În anumite circumstanțe, drepturile contractuale și autorizațiile guvernamentale pot limita accesul concurenților la o anumită piață și, prin urmare, pot afecta modul în care consecințele economice ale caracteristicilor pieței locale sunt împărțite între părțile la o anumită tranzacție. În alte circumstanțe, drepturile contractuale sau autorizațiile guvernamentale de a accesa o piață pot fi disponibile pentru mulți sau pentru toți potențialii intrați pe piață, cu restricții limitate.

1.170. De exemplu, o țară poate solicita eliberarea unui aviz de reglementare ca o condiție prealabilă pentru desfășurarea unei activități de gestionare a investițiilor în țară și poate limita numărul de firme cu capital străin cărora li se acordă astfel de avize. Analiza de comparabilitate și analiza funcțională pot indica faptul că eligibilitatea pentru un astfel de act presupune să li se demonstreze autorităților guvernamentale competente că furnizorul de servicii are niveluri adecvate de competență și capital pentru a desfășura o

astfel de activitate într-o manieră serioasă. Piața la care se referă o astfel de autorizație poate fi, de asemenea, una cu caracteristici unice. Poate fi, de exemplu, o piață în care structura schemelor de pensii și asigurări dă naștere unor mari rezerve de numerar, necesității de a diversifica investițiile la nivel internațional și unei cereri ridicate pentru servicii de gestionare a investițiilor de calitate și cunoașterea piețelor financiare străine, 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 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 (și anume, avizul 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 avizului. Cu toate acestea, în evaluarea impactului avizului de reglementare, poate fi important, într-un anumit caz, să se ia în considerare contribuțiile atât ale membrului grupului local pe piața locală, cât și ale altor membri ai grupului din afara pieței locale în furnizarea capacităților necesare pentru obținerea avizului, așa cum este descris în Secțiunea B din Capitolul VI.

1.171. Într-o situație diferită, analiza de comparabilitate și analiza funcțională pot sugera că un aviz/o autorizație pentru a desfășura o activitate economică emisă de guvern este necesară ca o condiție prealabilă pentru furnizarea unui anumit serviciu pe o piață geografică. Cu toate acestea, este posibil ca astfel de avize 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 privind avizul nu poate reprezenta un impediment semnificativ la intrarea pe piață, iar deținerea unui astfel de act 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

1.172. Unele întreprinderi reușesc să constituie un colectiv de angajați caracterizat prin calificări și experiență unice. Existența unui astfel de colectiv de angajați poate afecta prețul în condiții de valoare de piață al serviciilor prestate de colectivul 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 unic de angajați 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.

1.173. În unele operațiuni de restructurare a întreprinderii și în alte tranzacții

similare este posibil ca un colectiv de angajați să fie transferat de la o întreprindere asociată la alta ca parte din tranzacție. În astfel de circumstanțe, este posibil ca transferul colectivului de angajați împreună cu alte active transferate ale întreprinderii în cauză să permită cesionarului să economisească timp și cheltuieli cu angajarea și instruirea unei noi forțe de muncă. În funcție de metodele de stabilire a prețurilor de transfer utilizate pentru a evalua tranzacția globală, în astfel de cazuri poate fi adecvat ca astfel de economii de timp și cheltuieli să se reflecte sub formă de ajustări de comparabilitate la prețul în condiții de valoare de piață perceput în mod normal în ceea ce privește activele transferate. În alte situații, transferul colectivului de angajați poate duce la limitări ale flexibilității cesionarului în structurarea operațiunilor comerciale și poate duce la potențiale pierderi în cazul în care lucrătorii sunt concediați. În astfel de cazuri, este oportun ca remunerația plătită în legătură cu restructurarea să reflecte potențialele obligații și limitări viitoare.

1.174. Alineatul de mai sus nu intenționează să sugereze că transferurile sau detașarea angajaților între membrii unui grup multinațional de întreprinderi 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. Dacă angajații sunt detașați (altfel spus, rămân pe statul de plată al cedentului, dar lucrează pentru cesionar), în multe cazuri remunerația corespunzătoare în condiții de valoare de piață pentru serviciile angajaților detașați în cauză va fi singura plată necesară.

1.175. Cu toate acestea, trebuie remarcat faptul că, în anumite situații, transferul sau detașarea unuia sau mai multor angajați poate duce, în funcție de date și circumstanțe, la transferul de know-how valoros sau alte active 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 fabricație pentru a fi utilizat în operațiunile sale comerciale. În cazul în care o astfel de furnizare de know-how sau de alte imobilizări necorporale rezultă 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.

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

D.8. Sinergiile grupului de întreprinderi multinaționale

1.177. Problemele de comparabilitate și necesitatea ajustărilor de comparabilitate pot apărea, de asemenea, din cauza existenței sinergiilor grupului de întreprinderi multinaționale. În anumite circumstanțe, grupurile de întreprinderi multinaționale și întreprinderile asociate care fac parte din astfel de grupuri pot beneficia de interacțiuni sau sinergii 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 a numeroși altor factori similari. Astfel de sinergii de grup sunt adesea favorabile grupului în ansamblu și, prin urmare, pot spori profiturile agregate obținute de membrii grupului, în funcție de faptul dacă economiile de costuri preconizate sunt, de fapt, realizate și în funcție de condițiile concurențiale. În alte circumstanțe, astfel de sinergii pot fi negative, cum ar fi atunci când dimensiunea și domeniul de aplicare al operațiunilor corporative creează impedimente birocratice cu care nu se confruntă întreprinderile mai mici și mai reactive sau atunci când o parte a activității este forțată să lucreze cu sisteme informatice sau de comunicații care nu sunt cele mai eficiente pentru activitatea sa din cauza standardelor la nivel de grup stabilite de grupul de întreprinderi multinaționale.

1.178. Alineatul 7.13 din prezentul Ghid sugerează că o întreprindere asociată nu trebuie să se considere că beneficiază de un serviciu intragrup sau să fie obligată să efectueze vreo plată atunci când obține beneficii incidentincidentale care pot fi atribuite exclusiv apartenenței sale la un grup mai mare de întreprinderi multinaționale. În acest context, termenul „incidental” 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 „incidental” 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.

1.179. 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 unui 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 de comparabilitate aprofundate.³

1.180. De exemplu, dacă un grup ia deliberat măsura de a centraliza achizițiile într-o singură întreprindere din grup pentru a profita de reducerile de volum iar acea întreprindere din grup revinde articolele pe care le achiziționează altor membri ai grupului, 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 de achiziții de la centru, din cadrul societății-mamă, sau de la centrul 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, atunci 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 mai are loc nicio acțiune concertată deliberată a grupului.

1.181. În cazul în care sinergiile corporative 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 întreprinderile independente comparabile, este necesar să se determine (i) natura avantajului sau dezavantajului, (ii) valoarea beneficiului sau a prejudiciului furnizat și (iii) modul în care acest beneficiu sau prejudiciu ar trebui împărțit între membrii grupului de întreprinderi multinaționale.

1.182. Dacă există sinergii importante de grup și ele pot fi atribuite acțiunilor concertate deliberate ale grupului, beneficiile unor astfel de sinergii ar trebui, 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 de consolidare a activităților de achiziție pentru a profita de economiile de scară care rezultă din achizițiile de volum mare, beneficiile acestor sinergii de achiziții la scară largă, dacă există, după o remunerație adecvată pentru partea care coordonează activitățile de achiziție, ar trebui, de obicei, să fie împărțite de membrii grupului proporțional cu volumele lor de achiziții.

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

³ Având în vedere diferențele de legislație locală, unele țări consideră că o acțiune concertată deliberată constituie întotdeauna o tranzacție, în timp ce altele nu. Cu toate acestea, opinia consensuală 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 este necesară o compensație în condiții de valoare de piață. A se vedea, de exemplu, exemplul 5 de la alineatele 1.190-1.193.

Exemplul 1

1.184. P este societatea-mamă a unui grup de întreprinderi multinaționale care desfășoară o activitate de servicii financiare. Grație solidității bilanțului consolidat al grupului este posibilă menținerea de către P a unui rating 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. Cu toate acestea, în mod individual, soliditatea bilanțului lui S ar susține un rating de credit de numai Baa. Cu toate acestea, din cauza apartenenței lui S la grupul P, creditorii independenți mari sunt dispuși să îi împrumute la rate ale dobânzii care ar fi percepute debitorilor independenți cu un rating A, adică o rată a dobânzii mai mică decât ar fi percepută dacă S ar fi o entitate independentă cu același bilanț, dar o rată a dobânzii mai mare decât ar fi disponibilă societății-mamă a grupului de întreprinderi multinaționale.

1.185. Să presupunem că S împrumută 50 de milioane EUR de la un creditor independent la rata dobânzii de piață pentru împrumutului cu rating 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 rating 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 de împrumutul simultan către S de la T.

1.186. 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 sinergic 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 2⁴

1.187. Datele referitoare la bonitatea lui S și puterea de împrumut sunt identice cu cele 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 rating 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 debitorilor cu rating 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 calității creditului lui S de la Baa la A este atribuită sinergiei grupului derivată exclusiv din asocierea pasivă în grup, care nu trebuie remunerată în conformitate cu prevederile acestei secțiuni. Îmbunătățirea calității creditului 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 naștere unei remunerații.

Exemplul 3

1.188. 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 aproape sau fix 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 o taxă totală pentru servicii de 6 USD per widget, atunci prețul intragrup pentru revânzarea widget-urilor de către societatea A ar fi de aproximativ 116 USD.

⁴ Exemplul 2 nu trebuie privit ca oferind îndrumări cuprinzătoare privind prețurile de transfer cu privire la comisioanele de garantare în ceea ce privește tranzacțiile financiare. Pentru îndrumări suplimentare cu privire la aspectele legate de prețurile de transfer ale tranzacțiilor financiare, a se vedea Capitolul X din prezentul Ghid.

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

Exemplul 4

1.189. Să presupunem că datele sunt similare cu cele din 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 are dreptul la o taxă de servicii de 5 USD per widget pentru serviciile de coordonare pe care le-a efectuat în numele altor membri ai grupului. (Taxa de servicii asumată mai mică din Exemplul 4 comparativ cu Exemplul 3 poate reflecta un nivel mai scăzut de risc comportat de prestatorul de servicii ca urmare a faptului că acesta nu este proprietarul widget-urilor și nici nu deține stocuri.) Membrii grupului care achiziționează widget-uri păstrează beneficiul reducerii de achiziție al grupului care poate fi atribuit achizițiilor lor individuale după plata taxei pentru servicii.

Exemplul 5

1.190. 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 are, 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 de 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 pentru nivelul și natura serviciilor pe care le oferă.

1.191. Furnizorul independent vinde widget-uri la un preț de 10 USD fiecare și urmează o politică de a oferi o reducere de preț de 5% pentru achizițiile angro de widget-uri care depășesc 7.500 de unități. Un angajat care achiziționează din centrul de servicii partajate din țara D abordează furnizorul independent și confirmă că, dacă filialele de producție țara B și țara C achiziționează simultan câte 5.000 de widget-uri fiecare, adică o achiziție totală de grup de 10.000 de widget-uri, reducerea la 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, cu o reducere de 5% din prețul la care oricare dintre cele două filiale de producție ar putea cumpăra independent de la furnizor.

1.192. Angajatul însărcinat cu achizițiile de la centrul de servicii partajate plasează apoi comenzi pentru widget-urile necesare și solicită furnizorului să factureze partea afiliată producătoare din țara B pentru 5.000 de widget-uri la un preț total de 50.000 USD și să factureze partea afiliată producătoare din țara C pentru 5.000 de widget-uri la un preț total de 45.000 USD. Furnizorul respectă această solicitare, deoarece asta înseamnă că el va primi prețul convenit, de 95.000 USD, pentru totalul de 10.000 de widget-uri furnizate.

1.193. În aceste condiții, țara B are 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 în mod eronat beneficiul sinergiei de grup asociate achiziția de volum a widget-urilor. Ajustarea este adecvată, fără a aduce atingere faptului că partea afiliată producătoare din țara B, de una singură, nu ar fi putut achiziționa widget-uri pentru un preț sub cei 50.000 USD pe care i-a plătit. Acțiunea concertată deliberată a grupului în organizarea reducerii de cumpărare oferă o bază pentru alocarea unei părți din reducere către filiala producătoare din țara B, fără a aduce atingere 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” (bazate pe tranzacții) și „metodele tradiționale” (bazate pe analiza profitului) 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 sunt metoda prețului comparabil necontrolat sau metoda CUP, metoda prețului de revânzare și metoda cost-plus. Metodele tradiționale sunt metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului.

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

2.3. Metodele tranzacționale (bazate pe analiza tranzacției) sunt considerate cel mai direct mijloc de a stabili dacă condițiile relațiilor comerciale și financiare dintre întreprinderile asociate sunt bazate pe principiul valorii de piață. 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 tranzacției controlate. Prin urmare, în cazul în care, dacă ținem seama de criteriile descrise la alineatul 2.2, metoda bazată pe analiza tranzacției și metoda tradițională, axată pe analiza profitului, pot fi aplicate într-un mod la fel de fiabil, metoda tranzacțională este preferabilă metodei tradiționale. 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, trebuie preferată metoda CUP. Consultați alineatele 2.14-2.26 pentru o discuție despre metoda CUP.

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

2.5. Cu toate acestea, nu este adecvat să se aplice o metodă tradițională 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 bazate pe analiza tranzacției nu ar putea fi aplicată în mod adecvat în aceste situații trebuie luate în considerare din nou în evaluarea aplicabilității metodei tradiționale, axate pe analiza profitului.

2.6. Metodele tradiționale 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 metodei împărțirii profitului, aceasta se bazează pe o aproximare a împărțirii profiturilor pe care întreprinderile independente s-ar fi așteptat să le realizeze din implicarea în tranzacție(tranzacții) (a se vedea alineatul 2.114).

2.7. În nici o situație, metodele tranzacționale bazate pe profit nu trebuie utilizate în așa fel încât să ducă la o supraîmpozitare a întreprinderilor doar pentru că acestea realizează profituri mai mici decât media, sau la o subîmpozitare 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, subîmpozitarea întreprinderilor care au un succes peste medie, atunci când motivul succesului sau al lipsei acestuia poate fi atribuit unor factori comerciali.

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

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

2.10. Aplicarea unei reguli generale nu oferă un substitut adecvat pentru o analiză funcțională și de comparabilitate completă efectuată în conformitate cu principiile Capitolelor 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.

2.11. Nu este posibil să se prevadă reguli specifice care să acopere fiecare caz. Administrațiile fiscale ar trebui să ezite să facă ajustări minore sau marginale. În general, părțile ar trebui să încerce să ajungă la o înțelegere rezonabilă, ținând cont de imprecizia diferitelor metode și de preferința pentru grade mai ridicate de comparabilitate și o relație mai directă și mai strânsă cu tranzacția. Nu ar trebui să fie cazul ca informațiile utile, cum ar fi cele care ar putea fi extrase din tranzacții necontrolate care nu sunt identice cu tranzacțiile controlate, să fie respinse pur și simplu pentru că unele standarde rigide de comparabilitate nu sunt îndeplinite pe deplin. În mod similar, dovezile de la întreprinderile implicate în tranzacții controlate cu întreprinderile asociate pot

fi utile pentru înțelegerea tranzacției analizate sau ca un indicator pentru investigații suplimentare. În plus, orice metodă ar trebui să fie permisă în cazul în care aplicarea sa este acceptabilă pentru membrii grupului de întreprinderi 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

2.12. 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 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 mai mult de o metodă poate fi luată în considerare inițial, în general este posibil să se selecteze o metodă care este capabilă să ofere 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 împrejurările cauzei, combinația de dovezi disponibile și aplicabilitatea relativă a diferitelor metode luate în considerare. A se vedea alineatele 3.58-3.59 pentru o discuție a cazurilor în care un interval de valori rezultă din utilizarea mai multor metode.

Partea II: Metodele tranzacționale

A. Introducere

2.13. Această parte oferă o descriere detaliată a metodelor bazate pe analiza tranzacției („metodele tranzacționale”) 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 (Metoda CUP)

B.1. Generalități

2.14. Metoda CUP compară prețul perceput pentru bunurile sau serviciile transferate într-o tranzacție controlată cu prețul perceput pentru bunurile 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 relațiile comerciale și financiare ale întreprinderilor asociate nu se desfășoară în condiții de valoare de piață și că prețul din tranzacția necontrolată poate fi necesar să fie înlocuit cu prețul din tranzacția controlată.

2.15. În conformitate cu principiile din Capitolul I, o tranzacție necontrolată este comparabilă cu o tranzacție controlată (adică este o tranzacție comparabilă necontrolată) 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 corectă modalitate de a aplica principiul valorii de piață. În consecință, în astfel de cazuri, metoda CUP este preferabilă tuturor celorlalte metode.

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

dacă natura activităților comerciale întreprinse pot fi suficient de similare pentru a genera aceeași marjă globală de profit. În acest caz, unele ajustări vor fi adecvate. După cum se discută mai jos la alineatul 2.17, amploarea și fiabilitatea acestor ajustări vor afecta fiabilitatea relativă a analizei conform metodei CUP.

2.17. Pentru a stabili dacă tranzacțiile controlate și necontrolate sunt comparabile, ar trebui să se țină seama de efectul asupra prețului al unor funcții comerciale mai largi, altele decât comparabilitatea produselor (și anume, factori relevanți pentru determinarea comparabilității în temeiul Capitolului I). În cazul în care există diferențe între tranzacțiile controlate și necontrolate sau între întreprinderile care efectuează aceste tranzacții, poate fi dificil să se determine ajustări rezonabil de precise pentru a elimina efectul asupra prețului. Dificultățile care apar în încercarea de a efectua ajustări rezonabil de precise nu ar trebui să împiedice în mod obișnuit 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.

2.18. Sub rezerva îndrumărilor de la alineatul 2.2 pentru selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în împrejurările unei anumite cazuri, metoda CUP este, în general, o metodă adecvată de stabilire a prețului de transfer în condiții de valoare de piață (la valoarea 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 cotelat este utilizat ca referință de către părți independente din industrie pentru a stabili prețurile în tranzacții necontrolate. Termenul „preț cotelat” se referă la prețul produsului de bază în perioada relevantă obținut pe o piață bursieră internațională sau internă. În acest context, un preț cotelat 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.

2.19. 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 cotelat. Prețurile cotelate ale produselor de bază reflectă, în general, acordul dintre cumpărătorii și vânzătorii independenți de pe piață privind 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 cotelat pentru un anumit produs de bază este măsura în care prețul cotelat este utilizat pe scară largă și în mod obișnuit în cursul normal al activității din industrie pentru a negocia prețurile pentru tranzacții necontrolate comparabile cu tranzacția

controlată. În consecință, în funcție de faptele și circumstanțele fiecărui caz, 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 cotel selectat în mod corespunzător.

2.20. Pentru ca metoda CUP să fie aplicată în mod fiabil 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 cotel 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 externă. Pentru unele produse de bază, anumite caracteristici relevante din punct de vedere economic (de exemplu, livrarea promptă) pot avea ca rezultat o primă sau o reducere. În cazul în care prețul cotel 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 cotel pentru marfă. În cazul în care există diferențe între condițiile tranzacției controlate și condițiile tranzacțiilor necontrolate sau condițiile care determină prețul cotel pentru produsul de bază care afectează în mod semnificativ prețul tranzacțiilor cu mărfuri examinate, ar trebui efectuate ajustări rezonabile de precizie pentru a se asigura că caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale tranzacțiilor sunt 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.

2.21. Pentru a sprijini administrațiile fiscale să evalueze în cunoștință de cauză practicile de stabilire a prețurilor de transfer ale contribuabilului, contribuabilii trebuie să furnizeze dovezi fiabile și să documenteze, ca parte a documentației lor privind prețurile de transfer, politica de stabilire a prețurilor pentru 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 cotel și orice alte informații relevante, cum ar fi 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 nefiscale.

2.22. Un factor deosebit de relevant pentru tranzacțiile cu produse de bază determinat prin referire la prețul cotel este data de stabilire a prețurilor, care se referă la ora, data sau perioada de timp specifică (de exemplu, un interval specificat de date în care se determină un preț mediu) selectată de părți pentru a determina prețul pentru tranzacțiile cu produse de bază. În cazul în care contribuabilul poate furniza dovezi fiabile ale datei de stabilire a prețului 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 trebuie 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 date ale cazului, administrațiile fiscale pot stabili 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 folosind dovezile aflate la dispoziția administrației fiscale; 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 este determinat prin referire la prețul mediu cotelat 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

2.23. 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.

2.24. Metoda CUP este o metodă deosebit de fiabilă în cazul în care o întreprindere independentă vinde același produs care este vândut între două întreprinderi asociate. De exemplu, o întreprindere independentă vinde boabe de cafea columbiene fără marcă, de un tip, calitate și într-o cantitate similare cu cele vândute între două întreprinderi asociate, presupunând că tranzacțiile controlate și necontrolate au loc aproximativ în același timp, în aceeași etapă a lanțului de producție/distribuție și în condiții similare. În cazul în care singura tranzacție necontrolată disponibilă a implicat boabe de cafea braziliene fără marcă, ar fi adecvat să se întrebe dacă diferența dintre boabele de cafea are un efect semnificativ asupra prețului.

De exemplu, se poate discuta dacă sursa boabelor de cafea impune un bonus sau necesită o reducere în general pe piața liberă. Astfel de informații pot fi obținute de pe piețele de mărfuri sau pot fi deduse din prețurile distribuitorilor. Dacă această diferență are un efect semnificativ asupra prețului, sunt adecvate unele ajustări. Dacă nu se poate efectua o ajustare rezonabil de precisă, fiabilitatea metodei CUP este redusă și poate fi necesar să se selecteze în schimb o altă metodă mai puțin directă.

2.25. Un caz ilustrativ în care sunt necesare ajustări este cazul în care circumstanțele care înconjoară vânzările controlate și necontrolate sunt identice, cu excepția faptului că prețul de vânzare controlat este un preț de livrare și vânzările necontrolate sunt efectuate la preț de fabrică FOB (franco la bord). Diferențele în ceea ce privește transportul și asigurarea au, în general, un efect clar și rezonabil asupra prețului. Prin urmare, pentru a determina prețul de vânzare necontrolat, trebuie făcută ajustarea prețului pentru diferența de termeni de livrare.

2.26. Ca un alt exemplu, să presupunem că un contribuabil vinde 1.000 de tone dintr-un produs pentru 80 USD/tonă unei întreprinderi asociate din grupul său de întreprinderi multinaționale și, în același timp, vinde 500 de tone din același produs pentru 100 USD/tonă unei întreprinderi independente. În acest caz trebuie să se evalueze dacă diferitele volume ar trebui să conducă la o ajustare a prețului de transfer. Piața relevantă trebuie cercetată prin analizarea tranzacțiilor cu produse similare pentru a determina care sunt rabaturile tipice acordate în funcție de cantitatea comercializată.

C. Metoda prețului de revânzare

C.1. Generalități

2.27. Metoda prețului de revânzare pornește de la prețul cu 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 încearcă să-și acopere cheltuielile de vânzare și alte cheltuieli de exploatare și, având în vedere funcțiile îndeplinite (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate), să realizeze un profit adecvat. Ceea ce rămâne după scăderea marjei brute poate fi considerat, după ajustarea cu alte costuri asociate achiziționării produsului (de exemplu, taxe vamale), ca fiind prețul în condiții de valoare de piață (sau valoarea de piață) pentru transferul inițial al bunului între întreprinderile asociate. Această metodă este probabil cea mai utilă în cazul în care este aplicată operațiunilor de marketing.

2.28. Marja prețului de revânzare al revânzătorului în tranzacția controlată poate fi determinată prin referire la marja prețului de revânzare pe care același revânzător o obține pentru articolele cumpărate și vândute în tranzacții necontrolate comparabile („comparabile interne”). De asemenea, marja prețului de revânzare obținută de către 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 preț 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.

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

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

2.31. Deși sunt permise diferențe mai mari între produse în metoda prețului de revânzare, bunul transferat în tranzacția controlată trebuie totuși comparat cu ce transferat în tranzacția necontrolată. Diferențele mai mari sunt mai susceptibile de a fi reflectate în diferențele de funcții îndeplinite de 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 o imobilizare necorporală valoroasă sau unică este implicată în tranzacție, similitudinea produselor poate avea o importanță mai mare și ar trebui să i se acorde o atenție deosebită pentru a se asigura că este valabilă comparația.

2.32. 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 cele controlate sunt comparabile în toate caracteristicile, altele decât produsul în sine, metoda prețului de revânzare ar putea produce o măsură mai fiabilă a condițiilor de valoare de piață decât metoda CUP, cu excepția cazului în care se pot face ajustări rezonabil de precise pentru a ține cont de diferențele dintre produsele transferate. Același punct este valabil și pentru metoda cost-plus, discutată mai jos.

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

2.34. 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 cele 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 în cele necontrolate (de exemplu, în natura funcțiilor îndeplinite de părțile la tranzacții), trebuie făcute ajustări pentru a ține cont de astfel de diferențe. Amploarea și aplicabilitatea acestor ajustări vor afecta fiabilitatea relativă a analizei conform metodei prețului de revânzare în orice caz specific.

2.35. Marja adecvată a prețului de revânzare este mai ușor de determinat în cazul în care revânzătorul nu are o marjă de profit substanțială la valoarea produsului. În schimb, poate fi mai dificil să se utilizeze metoda prețului de revânzare pentru a ajunge la un preț în condiții de valoare de piață în cazul în care, înainte de revânzare, mărfurile sunt prelucrate în continuare sau încorporate într-un produs mai complicat astfel încât identitatea lor este pierdută sau transformată (de exemplu, în cazul în care componentele sunt

îmbinate împreună în produse finite sau semifabricate). Un alt exemplu în care marja prețului de revânzare necesită o atenție deosebită este în cazul în care revânzătorul contribuie substanțial la crearea sau întreținerea activelor necorporale asociate produsului (de exemplu, mărci comerciale sau denumiri comerciale) care sunt deținute de o întreprindere asociată. În astfel de cazuri, contribuția bunurilor transferate inițial la valoarea produsului final nu poate fi evaluată cu ușurință.

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

2.37. Este de așteptat ca valoarea marjei prețului de revânzare să fie influențată de nivelul activităților desfășurate de revânzător. Acest nivel de activități poate varia foarte mult, de la cazul în care revânzătorul prestează doar servicii minime ca agent de expediție, până la cazul în care revânzătorul își asumă întregul risc de proprietate, împreună cu întreaga responsabilitate și riscurile implicate în publicitate, marketing, distribuirea și garantarea bunurilor, finanțarea stocurilor și alte servicii conexe. În cazul în care revânzătorul din tranzacția controlată nu desfășoară o activitate comercială substanțială, ci doar transferă bunurile către o terță parte, marja prețului de revânzare ar putea fi, având în vedere funcțiile îndeplinite, una mică. Marja prețului de revânzare ar putea fi mai mare în cazul în care se poate demonstra că revânzătorul are o anumită experiență deosebită în comercializarea unor astfel de bunuri, în realitate suportă riscuri speciale sau contribuie în mod substanțial la crearea sau întreținerea imobilizărilor necorporale asociate produsului. Cu toate acestea, nivelul activității desfășurate de revânzător, indiferent dacă este minim sau substanțial, ar trebui să fie bine susținut de dovezi relevante. Aceasta include justificarea cheltuielilor de marketing care pot 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 suplimenta metoda prețului de revânzare.

2.38. În cazul în care revânzătorul desfășoară în mod clar o activitate comercială substanțială în plus față de activitatea de revânzare în sine, atunci ar putea fi de așteptat o marjă de preț de revânzare rezonabil de mare. În cazul în care în activitățile sale revânzătorul utilizează anumite active (de exemplu, imobilizări necorporale utilizate de revânzător, cum ar fi organizația sa 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 imobilizări necorporale valoroase aferente activității de marketing, 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.

2.39. În cazul în care există un lanț de distribuție a bunurilor prin intermediul unei întreprinderi intermediare este relevant ca administrațiile fiscale să verifice nu numai prețul de revânzare al bunurilor care au fost achiziționate de la întreprinderea intermediară, ci și prețul pe care o astfel de întreprindere îl plătește propriului furnizor și funcțiile pe care întreprinderea intermediară le îndeplinește. Pot 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 își asumă un risc semnificativ din punct de vedere economic, 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 întreprinderii 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.

2.40. Marja prețului de revânzare ar trebui, de asemenea, să varieze relativ la faptul că revânzătorul are sau nu are dreptul exclusiv de a revinde bunurile. Acordurile de acest tip se găsesc în tranzacțiile dintre întreprinderi independente și pot influența marja. Astfel, acest tip de drept exclusiv trebuie luat în considerare în orice comparație. Valoarea care urmează să fie atribuită unui astfel de drept exclusiv va depinde într-o oarecare măsură de domeniul său geografic de aplicare și de existența și competitivitatea relativă a eventualelor bunuri de substituție. Acordul poate fi valoros atât pentru furnizor, cât și pentru revânzător într-o tranzacție în condiții de valoare de piață. De exemplu, poate stimula revânzătorul să depună eforturi mai mari pentru a vinde linia particulară de bunuri a furnizorului. Pe de altă parte, un astfel de acord poate oferi revânzătorului un fel de monopol, astfel încât revânzătorul poate realiza un profit substanțial 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.

2.41. În cazul în care practicile contabile utilizate în tranzacția controlată și în tranzacția necontrolată diferă, 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 exploatare sau în costurile de vânzare. Marjele brute respective nu sunt comparabile fără ajustări adecvate.

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

2.42. 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 (dacă nu sunt luate în considerare costurile de întreținere a garanției) 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.

2.43. Să presupunem că se oferă garanție pentru toate produsele, astfel încât prețul în aval este 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 de la D un preț mai mare decât cel perceput distribuitorului C. Dacă distribuitorul C reprezintă costul îndeplinirii funcției de garanție ca fiind costul bunurilor vândute, atunci ajustarea marjelor brute de profit pentru diferențe este automată. Cu toate acestea, în cazul în care cheltuielile de garanție sunt contabilizate drept cheltuieli de exploatare, există o denaturare a marjelor care trebuie corectată. Raționamentul în acest caz ar fi că, dacă D 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.

2.44. O întreprindere vinde un produs prin distribuitori independenți în cinci țări în care nu are filiale. Distribuitorii comercializează pur și simplu produsul și nu depun muncă suplimentară. Într-o țară, întreprinderea a înființat o filială. Deoarece această piață are o importanță strategică, întreprinderea solicită filialei sale să își vândă numai produsul și să efectueze aplicații tehnice pentru clienți. Chiar dacă toate celelalte date 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

2.45. Metoda cost-plus pornește de la costul suportat de furnizorul de bunuri (sau servicii) într-o tranzacție controlată cu bunuri transferate sau servicii prestate unui cumpărător asociat. O marjă de profit cost-plus adecvat este apoi adăugat la acest cost pentru a obține un profit adecvat conform funcțiilor îndeplinite și 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 (valoarea de piață) al

tranzacției controlate inițiale. Această metodă este probabil cea mai utilă în cazul în care produse semifinite sunt vândute între părți 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 este prestarea de servicii.

2.46. Marja de profit cost-plus al furnizorului în tranzacția controlată ar trebui, în mod ideal, să fie stabilit 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 câștigat în tranzacții comparabile de către o întreprindere independentă poate servi drept ghid („comparabile externe”).

2.47. În conformitate cu principiile din Capitolul I, o tranzacție necontrolată este comparabilă cu o tranzacție controlată (adică 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) se pot efectua 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 sunt necesare mai puține ajustări pentru a ține cont de diferențele dintre produse în cadrul metodei cost-plus decât în cazul metodei CUP și poate fi oportun să se acorde mai multă importanță altor factori de comparabilitate descriși în Capitolul I, dintre care unii 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 marjele de profit cost-plus obținute în tranzacțiile controlate și în cele necontrolate (de exemplu, prin natura funcțiilor îndeplinite de părțile la tranzacții), ar trebui efectuate ajustări rezonabil de precise pentru a ține cont de astfel de diferențe. Amploarea și fiabilitatea acestor ajustări vor afecta fiabilitatea relativă a analizei conform metodei cost-plus în cazuri particulare.

2.48. De exemplu, să presupunem că societatea A produce și vinde prăjitore de pâine unui distribuitor care este o întreprindere asociată, că societatea B produce și vinde fiare de călcat unui distribuitor care este o întreprindere independentă și că marjele de profit pentru fabricarea prăjitoarelor de pâine și a fiarelor de călcat de bază sunt, în general, aceleași în industria aparatelor de uz casnic mici. (Aici utilizarea metodei cost-plus presupune că nu există producători independenți de prăjitore de pâine foarte asemănători). În cazul în care se aplică metoda cost-plus, majorările comparate în tranzacțiile controlate și în cele necontrolate sunt diferența dintre prețul de vânzare de către producător către distribuitor și costurile de fabricație a produsului, împărțite la costurile de fabricație a produsului. Cu toate acestea, societatea A poate fi mult mai eficientă în procesele sale de fabricație decât societatea B, ceea ce îi permite să aibă costuri mai mici. Prin

urmare, chiar dacă societatea A produce fiare de călcat în loc de prăjitoare de pâine și percepe același preț ca și societatea B pentru fiare de călcat (și anume, nu există nicio condiție specială), este 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 este pe deplin fiabilă în acest context.

2.49. Metoda cost-plus prezintă unele dificultăți în aplicarea corectă, în special în ceea ce privește determinarea costurilor. Deși este adevărat că o întreprindere trebuie să-și acopere cheltuielile pe o perioadă de timp pentru a rămâne în activitate, este posibil ca aceste cheltuieli să nu fie determinantul profitului adecvat într-un anumit caz pentru un anumit an. În timp ce, în multe cazuri, întreprinderile sunt conduse de concurență pentru a reduce prețurile în funcție de costul producerii 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).

2.50. În plus, atunci când se aplică metoda cost-plus, trebuie să se acorde atenție aplicării unei marje comparabile până la o bază de cost comparabilă. De exemplu, dacă furnizorul la care se face referire în aplicarea metodei cost-plus în desfășurarea activităților sale utilizează active comerciale închiriate, este posibil ca baza de cost să nu fie comparabilă fără ajustare dacă furnizorul din tranzacția controlată deține activele sale comerciale. Metoda cost-plus se bazează pe o comparație între marja de profit a costurilor obținute într-o tranzacție controlată și marja de profit a costurilor obținute în una sau mai multe tranzacții necontrolate comparabile. Prin urmare, diferențele dintre tranzacțiile controlate și necontrolate care au un efect asupra dimensiunii majorării trebuie analizate pentru a determina ce ajustări ar trebui făcute la majorarea respectivă a tranzacțiilor necontrolate.

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

- a) În cazul în care cheltuielile reflectă o diferență funcțională (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) care nu a fost luată în considerare la aplicarea metodei, poate fi necesară o ajustare a marjei de profit cost-plus.

- b) În cazul în care cheltuielile reflectă funcții suplimentare care sunt distincte de activitățile testate prin metodă, atunci 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 realizate în condiții de valoare de piață pot necesita ajustări separate.
- c) Dacă diferențele dintre cheltuielile părților care sunt comparate reflectă doar creșteri ale eficienței sau ineficiențe ale întreprinderilor, așa cum ar fi în mod normal cazul cheltuielilor de supraveghere, generale și administrative, atunci nu poate fi adecvată nicio ajustare a marjei brute.

În oricare dintre circumstanțele de mai sus, este oportun să se completeze metoda cost-plus și metoda prețului de revânzare analizând și rezultatele obținute prin aplicarea altor metode (a se vedea alineatul 2.12).

2.52. 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, trebuie efectuate ajustări adecvate ale datelor utilizate pentru a se asigura că același tip de costuri este utilizat în fiecare caz pentru a se asigura coerența datelor. Majorările profitului brut trebuie măsurate în mod consecvent între întreprinderea asociată și întreprinderea independentă. În plus, pot exista diferențe între întreprinderi în ceea ce privește tratamentul costurilor care afectează marjele de profit brute care ar trebui contabilizate pentru a obține o comparabilitate fiabilă. În unele cazuri, poate fi necesar să se ia în considerare anumite cheltuieli de exploatare pentru a obține consecvență și comparabilitate; în aceste circumstanțe, metoda cost-plus începe să se apropie de o analiză a profitului net, mai degrabă decât de cea a profitului brut. În măsura în care analiza ia în considerare cheltuielile de exploatare, fiabilitatea acestora 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 fiabilității acestor analize.

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

2.54. Distincția dintre analizele profitului brut și net poate fi înțeleasă în următorii termeni. În general, metoda cost-plus va utiliza marjele de profit calculate după costurile directe și indirecte de producție, în timp ce metoda bazată pe profitul net va utiliza și profiturile calculate după cheltuielile de exploatare 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 considerare a unor cheltuieli care ar putea fi considerate cheltuieli de exploatare, 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.

2.55. În principiu, prețul inițial de vânzare ar trebui atribuite unităților individuale de producție, deși, desigur, metoda cost plus poate supra-accentua prețurile inițiale. Unele prețuri, de exemplu prețurile 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 prețurilor 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 prețurile activelor fixe în cazul în care producția sau prelucrarea diferitelor produse se desfășoară simultan, iar volumul de activitate fluctuează. Prețurile cum ar fi 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.

2.56. Prețurile 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, așa cum se prevede în Capitolul I. Apare o problemă legată de modul în care ar trebui repartizate costurile generale, fie prin referire la cifra de afaceri, numărul sau costul angajaților, fie prin alt criteriu. Problema alocării costurilor este, de asemenea, discutată în Capitolul VIII privind aranjamentele de contribuție la costuri.

2.57. În unele cazuri, poate exista o bază pentru utilizarea numai a prețurilor variabile sau incrementale (de exemplu, marginale), deoarece tranzacțiile reprezintă o eliminare a producției marginale. O astfel de cerere ar putea fi justificată dacă bunurile nu ar putea fi vândute la un preț mai mare pe piața străină relevantă (a se vedea, de asemenea, discuția despre pătrunderea pe

piață din Capitolul I). Factorii care ar putea fi luați în considerare în evaluarea unei astfel de cereri includ informații cu privire la faptul dacă contribuabilul are alte vânzări de produse identice sau similare în aceea piață externă, procentul din producția contribuabililor (atât în termeni de volum, cât și de valoare) pe care îl reprezintă „producția marginală” pretinsă, durata 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 puteau fi vândute la un preț mai mare pe piața externă respectivă.

2.58. Nu poate fi stabilită nicio regulă generală care să se adreseze tuturor cazurilor. Diferitele metode de stabilire a prețurilor ar trebui să fie consecvente între tranzacțiile controlate și cele necontrolate și consecvente în timp în raport cu anumite întreprinderi. De exemplu, pentru a determina marja de profit cost-plus adecvat poate fi necesar să se ia în considerare dacă produsele pot fi furnizate din diferite surse la prețuri foarte diferite. Întreprinderile asociate pot alege să își calculeze marja de profit cost-plus pe o bază standardizată. Probabil că o parte independentă nu ar accepta să plătească un preț mai mare care rezultă din ineficiența celeilalte părți. Pe de altă parte, dacă cealaltă parte este mai eficientă decât se poate aștepta în condiții normale, cealaltă parte ar trebui să beneficieze de acest avantaj. Întreprinderea asociată poate conveni în prealabil ce costuri ar fi acceptabile ca bază pentru metoda cost-plus.

D.2. Exemple de aplicare a metodei cost-plus

2.59. A este un producător intern de mecanisme de sincronizare pentru ceasurile comercializate în piața de masă. A vinde acest produs filialei sale externe B. A obține un profit brut de 5% în ceea ce privește operațiunile sale de fabricație. X, Y și Z sunt producători interni independenți de mecanisme de sincronizare pentru ceasurile comercializate în piața de masă. X, Y și Z vând cumpărătorilor externi independenți. X, Y și Z obțin creșteri brute ale profitului în ceea ce privește operațiunile lor de fabricație, care variază de la 3% la 5%. 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.

2.60. Întreprinderea C din țara D este o filială 100% a întreprinderii E, situată în țara F. În comparație cu țara F, salariile sunt foarte scăzute în țara D. Pe cheltuiala și riscul întreprinderii E, televizoarele sunt asamblate de întreprinderea C. Toate componentele necesare, know-how-ul etc. sunt oferite de întreprinderea E. Achiziționarea produsului asamblat este garantată de întreprinderea E în cazul în care televizoarele nu îndeplinesc un anumit standard de calitate. După verificarea calității, televizoarele sunt aduse – pe cheltuiala și riscul întreprinderii E – la centrele de distribuție pe care întreprinderea E le are în mai multe țări. Funcția întreprinderii C poate fi descrisă ca o funcție exclusiv contractuală de fabricație. Riscurile pe care întreprinderea C le-ar putea suporta sunt eventualele diferențe în calitatea și

cantitatea convenite. Baza pentru aplicarea metodei cost-plus va fi formată din toate costurile legate de activitățile de asamblare.

2.61. Întreprinderea A a unui grup de întreprinderi multinaționale cade de acord cu întreprinderea B din același grup de întreprinderi multinaționale să efectueze cercetări pe bază de contract pentru întreprinderea B. Toate riscurile legate de cercetare sunt asumate de întreprinderea B. Această întreprindere deține, de asemenea, toate imobilizările necorporale dezvoltate prin cercetare și, prin urmare, are și șansele de profit rezultate din cercetare. Aceasta este o configurare tipică pentru aplicarea metodei cost-plus. Toate costurile pentru cercetare, pe care părțile asociate le-au convenit, trebuie compensate. Marja de profit cost-plus poate reflecta cât de inovatoare și complexă este cercetarea efectuată.

Partea III: Metodele tradiționale

A. Introducere

2.62 Această Parte discută despre metodele tradiționale, bazate pe analiza profitului, care pot fi utilizate pentru a aproxima condițiile de valoare de piață în cazul în care astfel de metode sunt cele mai indicate circumstanțelor cazului, a se vedea alineatele 2.1 - 2.12. Metodele tradiționale examinează profiturile care rezultă din anumite tranzacții între întreprinderile asociate. Singurele metode tradiționale care îndeplinesc principiul valorii de piață sunt cele care sunt conforme cu Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE și respectă cerința unei analize de comparabilitate, așa cum este descrisă în prezentele orientări. În special, așa-numitele „metode de profit comparabile” sau „metode de cost-plus/preț de revânzare modificat” sunt acceptabile numai în măsura în care sunt în concordanță cu acest Ghid.

2.63. Metodele tradiționale axate pe analiza profitului, examinează profiturile care rezultă din anumite tranzacții controlate. Metodele tradiționale 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

2.64. Metoda marjei nete examinează profitul net raportat la o bază adecvată (de exemplu, costuri, vânzări, active) pe care un contribuabil o realizează dintr-o tranzacție controlată (sau din tranzacții care sunt adecvate pentru agregare în conformitate cu principiile de la alineatele 3.9-3.12). Astfel, metoda marjei nete funcționează într-un mod similar cu metoda cost-plus și cu 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 tranzacțiile care sunt adecvate pentru agregarea în conformitate cu principiile de la alineatele 3.9-3.12) ar trebui stabilit, în mod ideal, prin referire la indicatorul profitului net pe care același contribuabil îl câștigă în tranzacții necontrolate comparabile, și anume, prin referire la „comparabile interne” (a se vedea alineatele 3.27-3.28). În cazul în care acest lucru nu este posibil, marja netă care ar fi fost obținută în tranzacții comparabile de către o întreprindere independentă („comparabile externe”) poate servi drept ghid (a se vedea alineatele 3.29-3.35). Este necesară o analiză funcțională a tranzacțiilor controlate și necontrolate pentru a determina dacă tranzacțiile sunt comparabile și ce ajustări pot fi necesare pentru a obține rezultate fiabile. În plus, trebuie aplicate celelalte cerințe de comparabilitate, în special cele de la alineatele 2.74 -2.81.

2.65. Este puțin probabil ca metoda marjei nete să se aplice dacă fiecare parte la o tranzacție aduce contribuții unice și de valoare, a se vedea alineatul 2.4. Într-un astfel de caz, metoda împărțirii profitului va fi, în general, cea mai adecvată metodă, a se vedea alineatul 2.119. Cu toate acestea, o metodă unilaterală (metoda tradițională bazată pe analiza tranzacției sau metoda marjei nete) poate fi aplicabilă în cazurile în care una dintre părți aduce toate contribuțiile unice și de valoare implicate în tranzacția controlată, în timp ce cealaltă parte nu aduce nicio contribuție unică și de valoare. 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.

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

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

B.2. Puncte forte și puncte slabe⁵

2.68. 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 este cazul cu prețul, așa cum este utilizat în metoda CUP. Indicatorii profitului net pot fi, de asemenea, mai toleranți la unele diferențe funcționale dintre tranzacțiile controlate și necontrolate decât marjele brute

⁵ Un exemplu care ilustrează sensibilitatea indicatorilor marjei de profit brut și net se regăsește în Anexa I la Capitolul II.

de profit. Diferențele dintre funcțiile îndeplinite între întreprinderi sunt adesea reflectate în variațiile cheltuielilor de exploatare. În consecință, acest lucru poate duce la o gamă largă de marje brute de profit, dar la niveluri în mare măsură similare ale indicatorilor profitului operațional net. În plus, în unele jurisdicții, 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.

2.69. 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 precizeze registrele și evidențele tuturor participanților la activitatea comercială pe o bază comună sau să se aloce costuri pentru toți participanții, așa cum este cazul cu metoda împărțirii profitului. Acest lucru poate fi practic avantajos atunci când una dintre părțile la tranzacție este complexă și are multe activități interdependente sau atunci când este dificil să se obțină informații fiabile despre una dintre părți. Cu toate acestea, trebuie efectuată întotdeauna o analiză de comparabilitate (inclusiv funcțională) pentru a caracteriza în mod corespunzător tranzacția dintre părți și pentru a alege cea mai potrivită metodă de stabilire a prețurilor de transfer, iar această analiză necesită, în general, colectarea unor informații cu privire la cei cinci factori de comparabilitate în legătură cu tranzacția controlată, atât pentru părțile testate, cât și pentru cele netestate. A se vedea alineatele 3.20-3.23.

2.70. 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 fiabilă a indicatorilor profitului net în condiții de valoare de piață. Astfel, este important să se ofere câteva îndrumări detaliate privind stabilirea comparabilității pentru metoda marjei nete, astfel cum se prevede la alineatele 2.74-2.81 de mai jos.

2.71. Aplicarea oricărei metode de stabilire a prețului în condiții 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 multianuale, așa cum s-a discutat la alineatele 3.75-3.79, poate atenua această preocupare). În plus, contribuabilii e posibil să nu aibă acces la suficiente informații specifice privind profiturile care pot fi atribuite tranzacțiilor necontrolate comparabile pentru a face o aplicare valabilă a metodei. De asemenea, poate fi dificil să se stabilească veniturile și cheltuielile de exploatare aferente tranzacțiilor controlate pentru a determina indicatorul de profit net utilizat ca măsură a profitului pentru tranzacții. Administrațiile fiscale pot avea mai multe informații de care dispun în urma controalelor altor 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 problemelor conexe cadrului temporal.

2.72. 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 aplicabilitatea 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.

2.73. De asemenea, pot exista dificultăți în determinarea unei ajustări corespundente 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 cazul, de exemplu, în cazul în care contribuabilul este responsabil de întreprinderile asociate atât pe linie de achiziții, cât și pe linie de vânzare în cadrul tranzacției controlate. Într-un astfel de caz, dacă metoda marjei nete indică faptul că profitul contribuabilului ar trebui ajustat ascendent, poate exista o anumită incertitudine cu privire la care dintre profiturile întreprinderilor asociate ar trebui reduse.

B.3. Îndrumări privind aplicarea

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

2.74. O analiză de comparabilitate trebuie efectuată în toate cazurile pentru a selecta și aplica cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer, iar procesul de selectare și aplicare a metodei marjei nete nu trebuie să fie mai puțin fiabil decât pentru alte metode. Ca o bună practică, procesul tipic de identificare a tranzacțiilor comparabile și de utilizare a datelor astfel obținute, care este descris la alineatul 3.4 sau orice proces echivalent conceput pentru a asigura robustețea analizei, ar trebui urmat atunci când se aplică metoda 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.

2.75. Prețurile sunt susceptibile de a fi afectate de diferențele dintre produse, iar marjele brute sunt susceptibile de a fi afectate de diferențele dintre funcții, dar indicatorii profitului net sunt mai puțin afectați negativ de astfel de diferențe. Ca și în cazul metodei prețului de revânzare și metodei cost-plus cu care se aseamănă metoda marjei nete, acest lucru nu înseamnă că o simplă similitudine a funcțiilor între două întreprinderi va duce în mod necesar la comparații fiabile. Presupunând că funcții similare pot fi izolate din gama largă de funcții pe care întreprinderile le pot exercita, pentru a aplica metoda indicatorii de profit net aferenți acestor funcții pot să nu fie comparabili în mod automat în cazul în care, de exemplu, întreprinderile în cauză îndeplinesc

aceste funcții în diferite sectoare economice sau pe piețe cu niveluri diferite de rentabilitate. Atunci când tranzacțiile necontrolate comparabile utilizate sunt cele ale unei întreprinderi independente, este necesar un grad ridicat de similitudine într-o serie de aspecte ale întreprinderii asociate și ale întreprinderii independente implicate în tranzacții pentru ca tranzacțiile controlate să fie comparabile; există diverși factori, alții decât produsele și funcțiile, care pot influența semnificativ indicatorii profitului net.

2.76. Utilizarea indicatorilor profitului net poate introduce un element potențial 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 de exploatare 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 bazate pe analiza tranzacției, 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 datele și circumstanțele cazului și în special 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”.

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

2.78. Să presupunem, de exemplu, că un contribuabil vinde playere audio premium 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 premium crește în vânzări, 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, necesită 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.

2.79. 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.

2.80. Metoda marjei nete poate oferi o soluție practică la problemele de prețuri de transfer insolubile dacă este utilizată în mod rațional și cu ajustări adecvate pentru a ține cont de diferențele de tipul celor menționate mai sus. Metoda 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, atunci 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 tranzacționale 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.

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

B.3.2. Selectarea indicatorului de profit net

2.82. În aplicarea metodei marjei nete, selectarea celui mai adecvat indicator de profit net trebuie 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 aceluiași 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 aceluiași 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

2.83. 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.

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

2.85. 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 trebuie 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 netranzaționale ale terților.

2.86. Elementele, altele 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 se întâmplă întotdeauna, deoarece pot exista situații în care ar fi oportun să fie incluse, în funcție de împrejurările cazului și de funcțiile asumate și riscurile asumate de 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 de valoare în scopul analizei de comparabilitate (de exemplu, reflectând faptul că partea testată suportă un anumit risc).

2.87. 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 circulant pe termen scurt în calculul indicatorului de profit net și/sau să se procedeze la o ajustare a capitalului circulant, a se vedea alineatele 3.47-3.54. Un exemplu ar fi atunci când o întreprindere mare de vânzare cu amănuntul beneficiază de termene lungi de creditare cu furnizorii săi și de termene scurte de creditare cu clienții săi, făcând astfel posibilă obținerea de numerar excedentar care, la rândul său, poate face posibilă obținerea unor prețuri de vânzare mai mici pentru clienți decât în cazul în care astfel de condiții de creditare avantajoase nu ar fi disponibile.

2.88. În cazul în care câștigurile și pierderile din fluctuațiile de schimb valutar ar trebui incluse sau excluse din determinarea indicatorului de profit net ridică o serie de probleme dificile de comparabilitate. În primul rând, trebuie să se ia în considerare dacă câștigurile și pierderile din fluctuațiile de schimb valutar sunt de natură comercială (de exemplu, câștigul sau pierderea din schimbul unei creanțe sau datorii comerciale) și dacă partea testată este sau nu responsabilă pentru acestea. În al doilea rând, orice acoperire a expunerii în valută asupra creanței sau datoriei comerciale suport trebuie, de asemenea, luată în considerare și tratată în același mod la determinarea profitului net. De fapt, dacă o marjă netă tranzațională este aplicată unei tranzacții în care riscul valutar este suportat de partea testată, câștigurile sau pierderile din fluctuațiile schimbului valutar trebuie contabilizate în mod consecvent (fie în calculul indicatorului de profit net, fie separat).

2.89. Pentru activitățile financiare în care efectuarea și primirea avansurilor constituie activitatea obișnuită a contribuabilului, este adecvat, în general, să se ia în calcul efectul dobânzilor și al sumelor de natura dobânzilor la determinarea indicatorului profitului net.

2.90. Pot apărea probleme de comparabilitate dificile în cazul în care tratamentul contabil al unor elemente de către potențiali comparabili terți este neclar sau nu permite evaluarea sau ajustarea corectă (a se vedea alineatul 2.81). Acest lucru poate fi valabil în special pentru depreciere, amortizare, opțiuni pe acțiuni și costuri 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).

2.91. Oportunitatea includerii costurilor de înființare și a 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

2.92. 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 intensive de capital, cum ar fi anumite activități de producție, pot implica un risc semnificativ de investiții, chiar și în acele cazuri în care riscurile operaționale (cum ar fi riscurile de piață sau riscurile aferente stocurilor) ar putea fi limitate. În cazul în care se aplică metoda 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.

2.93. 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 revizui a faptelor și circumstanțelor cazului, cheltuielile de exploatare pentru vânzări sau distribuție pot reprezenta o bază adecvată pentru activitățile de distribuție, costurile totale sau cheltuielile de exploatare pot reprezenta o bază adecvată pentru o activitate de servicii sau de producție, iar activele de exploatare pot reprezenta o bază adecvată pentru activități care folosesc intens capitalul, cum ar fi anumite activități de producție sau utilități. Alte baze pot fi, de asemenea, adecvate în funcție de circumstanțele cazului.

2.94. 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 revânzarea 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 tranzacției 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 ale tranzacției controlate nu denaturează în mod semnificativ analiza și, în special, că acestea sunt în conformitate cu principiul valorii de piață.

2.95. Numitorul trebuie să poată fi măsurat în mod corect și consecvent la nivelul tranzacțiilor controlate ale contribuabilului. În plus, baza adecvată trebuie să poată fi măsurată într-o manieră corectă 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

2.96. Indicatorul profitului net - profitul 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 revânzarea 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.

2.97. O întrebare care apare în cazurile în care indicatorul profitului net este ponderat în raport cu vânzările este modul de contabilizare a rabaturilor și reducerilor care pot fi acordate clienților de către contribuabil sau 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

2.98. 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 în raport cu costurile, numai acele costuri care în mod direct sau se referă indirect la tranzacția controlată analizată (sau tranzacțiile agregate în conformitate cu principiul de la alineatele 3.9-3.12) trebuie luate în considerare. 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.

2.99. În aplicarea metodei marjei nete bazată pe costuri, se utilizează adesea costurile totale, 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 7.37.

2.100. 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 comparabil. Problemele de comparabilitate pot apărea în practică în cazul în care sunt disponibile informații limitate cu privire la defalcarea costurilor comparabilelor.

2.101. În funcție de datele 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 stimulente 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.

2.102. Utilizarea costurilor previzionale poate ridica, de asemenea, o serie de preocupări în care rezultă diferențe mari între costurile reale și costurile previzionale. Este puțin probabil ca părțile independente să stabilească prețurile pe baza costurilor previzionale fără a conveni asupra factorilor care trebuie luați în calcul 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 situațiile neprevăzute.

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

2.103. Rentabilitatea activelor (sau a capitalului) poate reprezenta o bază adecvată în cazurile în care activele (mai degrabă decât costurile sau vânzările) reprezintă un indicator mai bun al valorii adăugate de partea testată, de exemplu în anumite activități de producție sau alte activități intensive cu active și în activități financiare intensive cu 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.

2.104. 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 în vederea găsirii celei mai fiabile măsuri, ținând cont de dimensiunea și complexitatea tranzacției și de costurile și sarcina implicate, a se vedea Capitolul III, secțiunea C.

B.3.4.4. Alți posibili indicatori ai profitului net

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

B.3.5. Rata Berry

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

2.107. Selectarea indicatorului financiar adecvat depinde de datele și circumstanțele cazului, a se vedea alineatul 2.82. Au fost exprimate preocupări cu privire la faptul că Rata Berry este uneori utilizat în cazurile în care acesta nu este potrivit, fără prudența necesară în selectarea și

determinarea oricărei metode de stabilire a prețurilor de transfer și a oricărui indicator financiar. A se vedea alineatul 2.98 în ceea ce privește utilizarea indicatorilor bazați pe costuri în general. O dificultate obișnuită în determinarea ratei Berry este că acesta este foarte sensibil la clasificarea costurilor drept cheltuieli de exploatare sau nu și, prin urmare, pot surveni probleme de comparabilitate. În plus, problemele ridicate la alineatele 2.99-2.100 de mai sus în legătură cu costurile de transfer apar, de asemenea, în aplicarea ratei 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 exploatare,
- Valoarea funcțiilor îndeplinite în tranzacția controlată (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) să nu fie afectată semnificativ de valoarea produselor distribuite, altfel spus, 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.

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

B.3.6. Alte îndrumări

2.109. Deși nu este specifică metodei marjei nete, problema utilizării datelor netranzaționale 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 tranzațional. 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 acest Ghid, este totuși 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.

2.110. 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 multianuale.

B.4. Exemple de aplicare a metodei marjei nete

2.111. Cu titlu ilustrativ, exemplul 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, poate fi totuși identificat profitul net rezultat din tranzacție și, prin urmare, să se asigure că se utilizează o măsură consecventă. De exemplu, în cazul în care costurile de supraveghere, generale și administrative care sunt tratate ca parte a costurilor bunurilor vândute pentru întreprinderile independente X, Y și Z nu pot fi identificate astfel încât să se ajusteze marja într-o aplicare fiabilă a costului-plus, poate fi necesar să se examineze indicatorii profitului net în absența unor comparații mai fiabile.

2.112. O abordare similară poate fi necesară atunci când există diferențe în funcțiile îndeplinite de părțile comparate. Să presupunem că datele sunt aceleași ca în exemplul de la alineatul 2.44, singurele diferențe fiind că societățile independente comparabile sunt cele care îndeplinesc funcția suplimentară de asistență tehnică (și nu întreprinderea 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 aplicarea metodei 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 sigură controlarea marjelor nete pentru a evalua diferența prețului de transfer care ar reflecta diferența de funcție. Utilizarea marjelor nete într-un astfel de caz trebuie să țină seama de comparabilitate și poate să nu fie fiabilă dacă ar exista un efect semnificativ asupra marjei nete ca urmare a funcției suplimentare sau ca urmare a diferențelor de piață.

2.113. Datele sunt aceleași ca la alineatul 2.42. Cu toate acestea, valoarea cheltuielilor cu garanția suportate de distribuitorul A se dovedește imposibil de stabilit, astfel încât nu este posibilă ajustarea fiabilă a profitului brut al lui A pentru a face marja de profit brută comparabilă în mod corespunzător cu cea a lui B. Cu toate acestea, dacă nu există alte diferențe funcționale semnificative între A și B și se cunoaște profitul net al lui A în raport cu vânzările sale, ar putea fi 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

C.1. Generalități

2.114. Metoda împărțirii profitului urmărește să stabilească rezultatele în condiții de valoare de piață sau să testeze rezultatele raportate pentru tranzacțiile controlate pentru a aproxima rezultatele care ar fi fost obținute între întreprinderile independente care se angajează într-o tranzacție sau tranzacții comparabile. Metoda identifică mai întâi profitul care urmează să fie împărțit din tranzacțiile controlate – profitul relevant – și apoi îl împarte între întreprinderile asociate pe o bază valabilă din punct de vedere economic, care aproximează împărțirea profitului care ar fi fost convenită în condiții de valoare de piață. Ca și în cazul tuturor metodelor de stabilire a prețurilor de transfer, scopul este de a se asigura că profiturile întreprinderilor asociate sunt aliniate la valoarea contribuțiilor lor și la remunerația care ar fi fost convenită în tranzacții comparabile între întreprinderi independente pentru aceste contribuții. Metoda împărțirii profitului este deosebit de utilă atunci când remunerația către întreprinderile asociate poate fi evaluată mai sigur prin referire la cotele relative ale contribuțiilor lor la profiturile rezultate în legătură cu tranzacția (tranzacțiile) decât printr-o estimare mai directă a valorii acestor contribuții.

2.115. Referirile la „profit” din această secțiune trebuie, în general, să fie considerate ca fiind aplicabile în mod egal pierderilor. Altfel spus, în cazul în care se stabilește că metoda împărțirii profitului este cea mai adecvată, aceasta ar trebui, în general, să se aplice; și să se aplice în același mod, indiferent dacă tranzacția (tranzacțiile) are (au) ca rezultat un profit sau o pierdere relevantă. Împărțirea asimetrică a profitului și pierderilor (și anume, în cazul în care părțile aplică considerente diferite în funcție de rezultatele tranzacției) ar putea fi în condiții de valoare de piață, dar ar trebui utilizate cu prudență și documentate în mod corespunzător.

C.2. În ce cazuri metoda împărțirii profitului ar putea fi cea mai potrivită metodă?

2.116. După cum se menționează la alineatul 2.2, selectarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer vizează întotdeauna găsirea celei mai potrivite metode pentru un anumit caz, luând în considerare punctele forte și punctele slabe ale fiecărei metode, adecvarea acesteia având în vedere natura tranzacției controlate delimitate cu precizie, disponibilitatea unor informații fiabile (în special cu privire la comparabilele necontrolate) necesare pentru aplicare și gradul de comparabilitate între tranzacțiile controlate și cele necontrolate. A se vedea, de asemenea, alineatele 2.4-2.7.

2.117. Îndrumările cu privire la modul de determinare a probabilității ca metoda împărțirii profitului să fie cea mai adecvată metodă sunt prezentate mai jos, inclusiv identificarea anumitor caracteristici ale unei tranzacții care pot fi relevante. Cu toate acestea, este important să rețineți că nu există nicio regulă care să impună cazurile în care o anumită metodă de stabilire a prețurilor de transfer este cea mai adecvată.

2.118. Deși nu există nicio cerință în acest Ghid de a efectua analize sau teste exhaustive ale fiecărei metode în fiecare caz, selectarea metodei celei mai adecvate ar trebui să țină cont de adecvarea și oportunitatea *relativă* a metodei selectate în comparație cu alte metode care ar putea fi utilizate.

C.2.1. Punctele forte și punctele slabe ale metodei împărțirii profitului

2.119. Principalul avantaj al metodei împărțirii profitului este că poate oferi o soluție pentru cazurile în care ambele părți la o tranzacție aduc contribuții unice și de valoare (de exemplu, contribuie cu imobilizări necorporale unice și de valoare) la tranzacție. Într-un astfel de caz, părțile independente ar putea evalua efectiv tranzacția proporțional cu contribuțiile lor respective, făcând mai adecvată o metodă bilaterală. În plus, deoarece aceste contribuții sunt unice și de valoare, nu vor exista informații comparabile fiabile care ar putea fi utilizate pentru a evalua întreaga tranzacție într-un mod mai fiabil, prin aplicarea unei alte metode. În astfel de cazuri, alocarea profiturilor în conformitate cu metoda împărțirii profitului se poate baza pe contribuțiile întreprinderilor asociate, în raport cu valorile relative ale funcțiilor, activelor și riscurilor lor respective. Consultați Secțiunea C.2.2 de mai jos cu privire la natura tranzacției.

2.120. Metoda împărțirii profitului poate oferi, de asemenea, o soluție pentru operațiuni extrem de integrate în cazurile în care o metodă unilaterală nu ar fi adecvată. Consultați secțiunea C.2.2.2 de mai jos.

2.121. Un alt punct forte al metodei împărțirii profitului este că poate oferi flexibilitate luând în considerare fapte specifice, eventual unice și circumstanțele întreprinderilor asociate care pot să nu fie prezente în întreprinderi independente. În plus, în cazul în care există un grad ridicat de incertitudine pentru fiecare dintre părți în legătură cu o tranzacție, de exemplu

în tranzacțiile care implică asumarea în comun a riscurilor semnificative din punct de vedere economic de către toate părțile (sau asumarea separată a riscurilor semnificative din punct de vedere economic strâns legate), flexibilitatea metodei împărțirii profitului poate permite determinarea profiturilor în condiții de valoare de piață pentru fiecare parte, care variază în funcție de rezultatele reale ale riscurilor asociate tranzacției.

2.122. Un alt avantaj al metodei împărțirii profitului este că toate părțile relevante ale tranzacției sunt evaluate direct ca parte a stabilirii prețului tranzacției, adică contribuțiile fiecărei părți la tranzacție sunt identificate în mod specific, iar valorile lor relative sunt măsurate pentru a determina o compensație în condiții de valoare de piață pentru fiecare parte în legătură cu tranzacția.

2.123. Un punct slab al metodei împărțirii profitului se referă la dificultățile în aplicarea acesteia. La prima vedere, metoda împărțirii profitului poate părea ușor accesibilă atât contribuabililor, cât și administrațiilor fiscale, deoarece tinde să se bazeze mai puțin pe informații despre întreprinderi independente. Cu toate acestea, întreprinderile asociate și administrațiile fiscale pot avea dificultăți în accesarea informațiilor detaliate necesare pentru a aplica în mod sigur metoda împărțirii profitului. Poate fi dificil să se cuantifice veniturile și costurile relevante pentru toate întreprinderile asociate care participă la tranzacțiile controlate, ceea ce ar putea necesita prezentarea de registre și documente pe o bază comună și efectuarea de ajustări ale practicilor contabile și ale monedelor. În plus, atunci când metoda împărțirii profitului este aplicată la profitul 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. Identificarea factorilor adecvați de împărțire a profitului poate fi, de asemenea, o provocare. Având în vedere necesitatea aplicării raționamentului în determinarea fiecăruia dintre parametrii pentru aplicarea metodei împărțirii profitului, este deosebit de important să se documenteze modul în care a fost aplicată metoda, inclusiv determinarea profiturilor relevante care urmează să fie împărțite și modul în care s-au ajuns la factorii de împărțire a profitului. A se vedea Secțiunile C.4 și C.5.

2.124. Se susține uneori că metoda împărțirii profitului este rar utilizată în rândul întreprinderilor independente și, prin urmare, aplicarea sa în tranzacții controlate ar trebui să fie la fel de rară. În cazul în care se stabilește că această metodă este cea mai adecvată, acest lucru nu ar trebui să fie un factor, deoarece metodele de stabilire a prețurilor de transfer nu sunt neapărat destinate să reproducă comportamentul în condiții de valoare de piață, ci mai degrabă să servească drept mijloc de stabilire și/sau verificare a rezultatelor în condiții de valoare de piață pentru tranzacțiile controlate. Acestea fiind spuse, în cazul în care există dovezi că părțile independente din tranzacții comparabile aplică metoda împărțirii profitului între ele, astfel de dovezi ar trebui luate în considerare la stabilirea dacă metoda împărțirii profitului este cea mai potrivită pentru tranzacțiile controlate. A se vedea alineatul 2.129.

C.2.2. *Natura tranzacției delimitate cu precizie*

2.125. Delimitarea exactă a tranzacției reale va fi importantă pentru a determina dacă metoda împărțirii profitului poate fi aplicabilă. Acest proces trebuie să ia în considerare relațiile comerciale și financiare dintre întreprinderile asociate, inclusiv o analiză a ceea ce face fiecare parte la tranzacție și contextul în care au loc tranzacțiile controlate. Adică, delimitarea exactă a unei tranzacții necesită o analiză bilaterală (sau o analiză multilaterală a contribuțiilor a mai mult de două întreprinderi asociate, acolo unde este necesar), indiferent de metoda de stabilire a prețurilor de transfer care se dovedește a fi în cele din urmă cea mai adecvată. (A se vedea Secțiunea D.1 și, în special, Secțiunea D.1.2 din Capitolul I din prezentul Ghid.)

2.126. Existența contribuțiilor unice și de valoare ale fiecărei părți la tranzacția controlată este probabil cel mai clar indicator că metoda împărțirii profitului poate fi adecvată. Contextul tranzacției, inclusiv industria în care are loc și factorii care afectează performanța întreprinderii în acest sector pot fi deosebit de relevanți pentru evaluarea contribuțiilor părților și pentru a determina dacă astfel de contribuții sunt unice și de valoare. În funcție de datele cazului, alți indicatori conform cărora metoda împărțirii profitului poate fi cea mai adecvată metodă ar putea include un nivel ridicat de integrare în operațiunile comerciale la care se referă tranzacțiile și /sau asumarea în comun a riscurilor semnificative din punct de vedere economic (sau asumarea separată a riscurilor semnificative din punct de vedere economic strâns legate) de către părțile la tranzacții. Este important să rețineți că indicatorii nu se exclud reciproc și, dimpotrivă, pot fi adesea regăsiți împreună într-un singur caz.

2.127. La celălalt capăt al spectrului, în cazul în care delimitarea exactă a tranzacției determină faptul că o parte a tranzacției îndeplinește doar funcții simple, nu își asumă riscuri semnificative din punct de vedere economic în legătură cu tranzacția și nu aduce nicio contribuție unică și de valoare, metoda împărțirii profitului nu este, de obicei, adecvată, deoarece o parte din profit (care poate fi afectată de redarea riscurilor semnificative din punct de vedere economic) e puțin probabil să reprezinte un rezultat în condiții de valoare de piață pentru astfel de contribuții sau ipoteze de risc.

2.128. Lipsa unor tranzacții extrem de comparabile, necontrolate, care altfel ar fi utilizate pentru a compara o rentabilitate în condiții de valoare de piață pentru partea care îndeplinește funcțiile mai puțin complexe nu ar trebui să conducă *per se* la concluzia că metoda împărțirii profitului este cea mai potrivită metodă. În funcție de faptele cazului, o metodă adecvată care utilizează tranzacții necontrolate care sunt suficient de comparabile, dar nu identice cu tranzacția controlată, este probabil ca tranzacția controlată să fie mai de încredere decât utilizarea necorespunzătoare a metodei împărțirii profitului. Consultați alineatele 3.38-3.39 pentru o discuție a limitărilor în comparabilele disponibile. A se vedea, de asemenea, Secțiunea C.2.3.

2.129. De asemenea, poate fi relevant să se ia în considerare practicile din industrie. De exemplu, dacă sunt disponibile informații că părțile

independente utilizează în mod obișnuit abordări de împărțire a profitului în situații similare, ar trebui să se analizeze cu atenție dacă metoda împărțirii profitului poate fi cea mai potrivită metodă pentru tranzacțiile controlate. Astfel de practici din industrie pot fi un indiciu al faptului că fiecare parte aduce contribuții unice și de valoare și/sau că părțile sunt foarte interdependente una de cealaltă. În schimb, în cazul în care se constată că părți independente implicate în tranzacții comparabile utilizează alte metode de stabilire a prețurilor, acest lucru ar trebui, de asemenea, luat în considerare la determinarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer.

C.2.2.1. Contribuții unice și de valoare ale fiecărei părți la tranzacție

2.130. Contribuțiile (de exemplu, funcțiile îndeplinite sau activele utilizate sau cu care se contribuie) vor fi „unice și de valoare” în cazurile în care (i) nu sunt comparabile cu contribuțiile aduse de părțile necontrolate în circumstanțe comparabile și (ii) reprezintă o sursă-cheie de beneficii economice reale sau potențiale în operațiunile comerciale. Cei doi factori sunt adesea legați: comparabilele pentru astfel de contribuții sunt rareori identificate deoarece reprezintă o sursă-cheie de avantaj economic. Este posibil ca, în aceste situații, riscurile asociate respectivelor contribuții unice și de valoare să nu poată fi controlate de cealaltă parte sau de celelalte părți. Acest lucru poate avea un impact asupra asumării riscului în condițiile delimitării exacte a tranzacției efective. De exemplu, dezvoltatorul și producătorul unei componente cheie a unui produs, împreună cu dezvoltatorul și producătorul unei alte componente cheie care, împreună cu prima componentă, formează produsul pregătit pentru vânzare, pot aduce contribuții unice și de valoare atât în ceea ce privește funcțiile, cât și imobilizările necorporale care reprezintă o sursă cheie de beneficii economice. (A se vedea, de asemenea, alineatele 6.50-6.58 și 6.133.) În practică, niciunul dintre aceștia nu poate fi capabil să controleze riscul de dezvoltare în raport cu produsul în ansamblu, ci, în schimb, controlează împreună riscurile de dezvoltare și participă la profiturile relevante care rezultă din contribuțiile lor. Principiile acestei secțiuni sunt ilustrate prin exemplele 1, 2, 3 și 4 din Anexa II la Capitolul II din prezentul Ghid.

Tranzacții care implică imobilizări necorporale unice și de valoare

2.131. În cazul în care fiecare parte la tranzacție deține în mod legal imobilizări necorporale unice și de valoare care sunt relevante pentru tranzacție, este, de asemenea, necesar să se ia în calcul dacă, sub delimitarea exactă a tranzacției, fiecare își asumă riscurile semnificative din punct de vedere economic legate de acele imobilizări necorporale, de exemplu, riscuri legate de dezvoltare, uzură morală, încălcare, răspunderea pentru produse și exploatare (a se vedea alineatele 6.65-6.68).

2.132. După cum se prevede la alineatele 6.148-6.149 și 6.152, în unele cazuri, metoda împărțirii profitului poate fi cea mai adecvată metodă pentru un transfer de imobilizări necorporale complet dezvoltate (inclusiv drepturi

asupra imobilizărilor necorporale) în cazul în care nu este posibil să se identifice tranzacții necontrolate comparabile fiabile. Metoda împărțirii profitului poate fi, de asemenea, adecvată pentru transferurile de imobilizări necorporale parțial dezvoltate. Exemplul 5 din Anexa II la Capitolul II oferă o ilustrare. A se vedea alineatele 6.150-6.151. În cazul în care imobilizările necorporale transferate sunt imobilizări necorporale greu de evaluat (HTVI), trebuie luate în considerare dispozițiile Secțiunii D.4 din Capitolul VI.

C.2.2.2. Operațiuni comerciale extrem de integrate

2.133. Deși majoritatea grupurilor de întreprinderi multinaționale sunt integrate într-o anumită măsură, un grad deosebit de ridicat de integrare în anumite operațiuni comerciale este un indicator pentru a lua în calcul metoda împărțirii profitului. Un grad ridicat de integrare înseamnă că modul în care o parte la tranzacție îndeplinește funcții, utilizează active și își asumă riscuri este interconectat și nu poate fi evaluat cu certitudine în mod izolat de modul în care o altă parte la tranzacție îndeplinește funcții, utilizează active și își asumă riscuri. În schimb, multe cazuri de integrare în cadrul unei întreprinderi multinaționale duc la situații în care contribuția cel puțin a unei părți la tranzacție poate fi, de fapt, evaluată în mod corect prin referire la tranzacții necontrolate comparabile. De exemplu, în cazul în care entitățile desfășoară activități complementare dar distincte, este posibil să se găsească comparabile fiabile, deoarece funcțiile, activele și riscurile implicate în fiecare etapă distinctă pot fi comparabile cu cele din acordurile necontrolate. Acest lucru trebuie avut în vedere atunci când se analizează care metodă de stabilire a prețurilor de transfer este cea mai potrivită într-un anumit caz. Exemplele 6, 7 și 8 din Anexa II la Capitolul II ilustrează principiile acestei secțiuni.

2.134. În unele cazuri, părțile pot îndeplini funcții în comun, pot utiliza active în comun și/sau pot împărți asumarea riscurilor într-o asemenea măsură încât este imposibil să se evalueze contribuțiile lor respective în mod izolat de cele ale altora. De exemplu, metoda împărțirii profitului poate fi aplicată tranzacționării globale a instrumentelor financiare de către întreprinderile asociate. A se vedea Partea III Secțiunea C din Raportul privind atribuirea profiturilor către sediile permanente⁶.

2.135. Un alt exemplu poate fi acela în care integrarea dintre părți ia forma unui grad ridicat de interdependență. De exemplu, abordările de împărțire a profitului pot fi utilizate de întreprinderi independente angajate în acorduri pe termen lung, în cazul în care fiecare parte a adus o contribuție semnificativă (de exemplu, a unui activ) a cărei valoare depinde de partenerul la acord. În aceste tipuri de cazuri, în care fiecare parte aduce o astfel de contribuție și depinde de cealaltă parte (sau în cazul în care valoarea contribuției (contribuțiilor) uneia dintre părți depinde într-o măsură semnificativă de contribuția (contribuțiile) celeilalte părți), poate fi observată o formă de stabilire flexibilă a prețurilor care ia în considerare și variază în funcție de

⁶ A se vedea *Raportul privind atribuirea profiturilor către sediile permanente* (OCDE, 2010).

rezultatul riscurilor asumate de fiecare parte care decurg din dependența sa de cealaltă parte.

2.136. În cazul în care operațiunile comerciale sunt foarte integrate, măsura în care părțile își asumă împreună aceleași riscuri semnificative din punct de vedere economic sau își asumă separat riscuri semnificative din punct de vedere economic strâns legate va fi relevantă atât pentru determinarea metodei celei mai adecvate și, în cazul în care metoda împărțirii profitului este considerată cea mai adecvată metodă, cât și a modului în care ar trebui aplicată; în special dacă ar trebui utilizată o împărțire a profiturilor reale sau a profiturilor anticipate. A se vedea Secțiunea C.4.1.

2.137. În cazul în care o parte contribuie la controlul riscului semnificativ din punct de vedere economic, dar acest risc este asumat de cealaltă parte la tranzacție, acest lucru poate, în unele cazuri, să demonstreze că este adecvat ca prima parte să participe la potențialele avantaje și dezavantaje asociate acestui risc, proporțional cu contribuția sa la control. A se vedea alineatul 105. Cu toate acestea, simplul fapt că o entitate îndeplinește funcții de control în legătură cu un risc nu va duce neapărat la concluzia că metoda împărțirii profitului este cea mai potrivită metodă în acest caz.

2.138. În cazul în care contribuțiile sunt foarte interdependente sau interdependente, poate fi necesar ca evaluarea contribuțiilor respective ale părților să se facă în mod holistic. Altfel spus, un grad ridicat de integrare poate afecta, de asemenea, dacă contribuțiile întreprinderilor sunt considerate unice și de valoare. De exemplu, o contribuție unică a unei părți poate avea o valoare semnificativ mai mare atunci când este luată în considerare în combinație cu contribuția unică particulară a celeilalte părți. Alineatele 6.93-6.94 discută această problemă în legătură cu combinația de imobilizări necorporale. A se vedea, de asemenea, exemplul 9 din Anexa II la Capitolul II.

C.2.2.3. Asumarea comună a riscurilor semnificative din punct de vedere economic, asumarea separată a riscurilor strâns legate

2.139. Metoda împărțirii profitului poate fi considerată a fi cea mai potrivită metodă în care, conform tranzacției delimitate cu exactitate, fiecare parte la tranzacția controlată împărtășește ipoteza uneia sau mai multor riscurilor semnificative din punct de vedere economic în legătură cu tranzacția respectivă (a se vedea alineatul 1.95).

2.140. Metoda împărțirii profitului poate fi, de asemenea, considerată a fi cea mai potrivită metodă în care, conform tranzacției delimitate cu exactitate, diferitele riscuri semnificative din punct de vedere economic în legătură cu tranzacția sunt asumate separat de către părți, dar aceste riscuri sunt atât de strâns legate și/sau corelate încât desfășurarea riscurilor fiecărei părți nu poate fi izolată în mod clar. A se vedea exemplul 10 din Anexa II la Capitolul II.

2.141. Relevanța acestui factor ca indicator pentru metoda împărțirii profitului depinde în mare măsură de măsura în care riscurile în cauză sunt semnificative din punct de vedere economic, astfel încât o parte din profiturile relevante ar fi justificată pentru fiecare parte. Semnificația economică a riscurilor trebuie analizată în raport cu importanța acestora pentru profiturile relevante reale sau anticipate din tranzacția (tranzacțiile) controlată (controlate), mai degrabă decât în raport cu importanța acestora pentru oricare dintre întreprinderile asociate ale căror operațiuni comerciale se pot extinde dincolo de cele acoperite de profiturile relevante.

2.142. Dacă fiecare parte împărtășește asumarea unor riscuri semnificative din punct de vedere economic sau își asumă separat riscuri interdependente, semnificative din punct de vedere economic, iar o împărțire a profitului tranzacțional este considerată cea mai adecvată metodă, este probabil să fie justificată o împărțire a profiturilor reale, mai degrabă decât a profiturilor anticipate, deoarece aceste profituri reale, adică profiturile reale relevante care urmează să fie împărțite, vor reflecta asumarea riscurilor fiecărei părți. În schimb, o împărțire a profitului din profiturile anticipate va tinde să concentreze desfășurarea riscurilor semnificative din punct de vedere economic asupra unei singure părți. Altfel spus, rezultatul prețurilor de transfer – împărțirea profiturilor reale sau anticipate – ar trebui să se alinieze cu delimitarea exactă a tranzacției. Consultați Secțiunea C.4.1 de mai jos cu privire la împărțirea profiturilor reale și anticipate.

C.2.3. Disponibilitatea informațiilor fiabile

2.143. În general, va tinde să fie cazul în care prezența factorilor care indică faptul că metoda împărțirii profitului este cea mai potrivită metodă va corespunde unei absențe a factorilor care indică faptul că o metodă alternativă de stabilire a prețurilor de transfer – una care se bazează în întregime pe comparabile – este cea mai potrivită metodă, determinată în conformitate cu alineatul 2.2 din prezentul Ghid. Cu alte cuvinte, dacă informațiile privind tranzacțiile necontrolate comparabile fiabile sunt disponibile pentru a evalua

tranzacția în întregime, este mai puțin probabil ca metoda împărțirii profitului să fie cea mai potrivită metodă. Cu toate acestea, doar lipsa comparabilelor este insuficientă pentru a justifica utilizarea metodei împărțirii profitului. A se vedea alineatul 2.128.

2.144. În timp ce metoda împărțirii profitului poate fi aplicată în cazurile în care nu există comparabile necontrolate, informațiile din tranzacțiile dintre părțile independente pot fi în continuare relevante pentru aplicarea metodei, de exemplu pentru a ghida împărțirea profiturilor relevante (a se vedea Secțiunea C.3.1.1) sau în cazul în care se utilizează o abordare de analiză reziduală (a se vedea Secțiunea C.3.1.2).

C.2.4. Concluzii

2.145. Această secțiune a descris anumite caracteristici ale metodei împărțirii profitului și a furnizat o serie de indicatori potențiali cu privire la momentul în care se poate dovedi a fi cea mai potrivită metodă, precum și o serie de factori care pot indica în direcția opusă. Îndrumările în acest sens nu încearcă să fie cuprinzătoare și nici nu sunt prescriptive. Prezența sau absența unuia sau mai multora dintre indicatorii descriși în această secțiune nu va conduce neapărat la concluzia că metoda împărțirii profitului este (sau nu este) cea mai potrivită metodă într-un anumit caz. Fiecare caz trebuie analizat pe baza propriilor date și împrejurări și neajunsurile relative ale metodelor disponibile de stabilire a prețurilor de transfer trebuie luate în considerare.

C.3. Îndrumări pentru aplicare – generalități

2.146. Prezentul Ghid nu urmărește să ofere un catalog exhaustiv al modurilor în care poate fi aplicată metoda împărțirii profitului. Aplicarea metodei va depinde de faptele și circumstanțele cazului și de informațiile disponibile, dar obiectivul prioritar ar trebui să fie aproximarea cât mai apropiată posibil a împărțirii profiturilor care ar fi fost realizate dacă părțile ar fi fost întreprinderi independente.

2.147. În conformitate cu metoda împărțirii profitului, profiturile relevante trebuie împărțite între întreprinderile asociate pe o bază valabilă din punct de vedere economic, care aproximează împărțirea profiturilor care a fost anticipată și reflectată într-un acord încheiat în condiții de valoare de piață. În general, determinarea profiturilor relevante care urmează să fie împărțite și a factorilor de împărțire a profitului trebuie:

- Să fie în concordanță cu analiza funcțională a tranzacției controlate analizate și, în special, să reflecte asumarea riscurilor semnificative din punct de vedere economic de către părți și
- Să poată fi măsurate în mod fiabil.

2.148. De asemenea,

- Dacă metoda împărțirii profitului este utilizată pentru a stabili prețurile de transfer în tranzacțiile controlate de la început, ar fi

rezonabil să se aștepte ca durata de viață a angajamentului și criteriile sau factorii de împărțire a profitului să fie conveniți înainte de tranzacție,

- Entitatea care utilizează metoda împărțirii profitului (contribuabil sau administrație fiscală) ar trebui să fie pregătită să explice de ce aceasta este considerată cea mai potrivită metodă în împrejurările cazului respectiv, precum și modul în care este pusă în aplicare și, în special, criteriile sau factorii de împărțire a profitului utilizați pentru a împărți profiturile relevante și
- Determinarea profiturilor relevante care urmează să fie împărțite și a factorilor de divizare a profitului trebuie, în general, să fie utilizată în mod consecvent pe durata de viață a angajamentului, inclusiv în timpul anilor cu pierderi, cu excepția cazului în care justificarea utilizării diferitelor profituri relevante sau a factorilor de divizare a profitului în timp este susținută de fapte și circumstanțe și este documentată.

C.3.1. Abordări privind împărțirea profiturilor

2.149. Există o serie de abordări privind aplicarea metodei împărțirii profitului, în funcție de caracteristicile tranzacțiilor controlate și de informațiile disponibile. După cum s-a descris mai sus, metoda urmărește să împartă profiturile relevante din tranzacțiile controlate pe o bază valabilă din punct de vedere economic, pentru a aproxima rezultatele care ar fi fost obținute între întreprinderi independente în circumstanțe comparabile. Acest lucru se poate face luând în calcul contribuțiile relative ale fiecărei părți (o „analiză a contribuției”). În cazul în care metoda împărțirii profitului este cea mai adecvată metodă, dar cel puțin una dintre părți aduce, de asemenea, unele contribuții mai puțin complexe care pot fi evaluate prin referință la tranzacții comparabile, necontrolate, poate fi adecvată o „analiză reziduală” în două etape.

C.3.1.1. Analiza contribuției

2.150. În cadrul unei analize a contribuției, profiturile relevante, care sunt profiturile totale din tranzacțiile controlate examinate, sunt împărțite între întreprinderile asociate pentru a ajunge la o aproximare rezonabilă a diviziunii pe care întreprinderile independente ar fi realizat-o prin angajarea în tranzacții comparabile. Această diviziune poate fi susținută de date comparabile, dacă sunt disponibile. În absența acestora, ar trebui să se bazeze pe valoarea relativă a contribuțiilor fiecărei întreprinderi asociate care participă la tranzacțiile controlate, determinată pe baza informațiilor interne ale grupului de întreprinderi multinaționale, ca reprezentant pentru divizarea pe care ar fi realizat-o întreprinderile independente (a se vedea Secțiunea C.5.2). În cazurile în care valoarea relativă a contribuțiilor poate fi măsurată, este posibil să nu fie necesară estimarea valorii reale de piață a contribuțiilor fiecărei părți.

2.151. Poate fi dificil să se determine valoarea relativă a contribuției pe care fiecare dintre întreprinderile asociate o aduce la profiturile relevante, iar abordarea va depinde de datele 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, activele utilizate sau cu care s-a contribuit, capitalul investit) și atribuirea unui procent pe baza comparației relative și a datelor de pe piața externă. Consultați Secțiunea C.5 pentru o discuție despre modul de împărțire a profiturilor relevante.

C.3.1.2. Analiza reziduală

2.152. În cazul în care contribuțiile părților sunt de așa natură încât unele pot fi evaluate în mod fiabil prin referire la o metodă unilaterală și evaluate comparativ folosind comparabile, în timp ce altele nu pot, aplicarea unei analize reziduale poate fi adecvată. O analiză reziduală împarte profiturile relevante din tranzacțiile controlate examinate în două categorii. În prima categorie sunt profiturile care pot fi atribuite contribuțiilor care pot fi evaluate în mod fiabil: de obicei, contribuții mai puțin complexe pentru care pot fi găsite comparabile fiabile. În mod obișnuit, această remunerare inițială ar fi determinată prin aplicarea uneia dintre metodele tradiționale bazate pe analiza tranzacției sau a metodei marjei nete pentru a identifica remunerarea tranzacțiilor comparabile între întreprinderi independente. Astfel, în general, nu ar ține cont de randamentul care ar fi generat de o a doua categorie de contribuții care pot fi unice și de valoare și/sau care pot fi atribuite unui nivel ridicat de integrare sau asumării în comun a riscurilor semnificative din punct de vedere economic. De obicei, alocarea profitului net între părți se va baza pe valoarea relativă a celei de-a doua categorii de contribuții ale părților în același mod ca și în aplicarea analizei contribuției prezentate mai sus și în conformitate cu orientările descrise în Secțiunea C.5.

2.153. Exemplul 11 din Anexa II la Capitolul II ilustrează aplicarea unei analize reziduale în cadrul metodei împărțirii profitului.

C.4. Îndrumări pentru aplicare – Determinarea profiturilor care urmează să fie împărțite

2.154. Profiturile relevante care urmează să fie împărțite în conformitate cu metoda împărțirii profitului sunt cele ale întreprinderilor asociate care apar ca urmare a tranzacțiilor controlate analizate. Este esențial să se identifice nivelul de agregare, a se vedea alineatele 3.9-3.12. Prin urmare, la determinarea profiturilor relevante, este esențial să se identifice mai întâi și să se delimiteze cu exactitate tranzacțiile care urmează să fie acoperite de metoda împărțirii profitului și din aceasta să se identifice cuantumul relevante ale veniturilor și cheltuielilor pentru fiecare parte în legătură cu tranzacțiile respective. Consultați Secțiunea C.4.2 de mai jos. Exemplul 12 din Anexa II la Capitolul II din prezentul Ghid ilustrează principiile acestei secțiuni.

2.155. În cazul în care profiturile relevante care urmează să fie împărțite sunt

compuse din profiturile a două sau mai multe întreprinderi asociate, datele financiare relevante ale părților la tranzacție cărora li se aplică metoda împărțirii profitului trebuie 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 ar trebui, în cazurile în care contribuabilul alege să utilizeze metoda împărțirii profitului, să fie selectate înainte de aplicarea metodei și aplicate în mod consecvent pe întreaga durată a angajamentului. Diferențele dintre standardele contabile pot afecta calendarul recunoașterii veniturilor, precum și tratamentul cheltuielilor pentru obținerea profiturilor. Diferențele semnificative dintre standardele contabile utilizate de părți trebuie identificate și aliniate.

2.156. Contabilitatea financiară poate constitui punctul de plecare pentru determinarea profitului care urmează să fie împărțit în absența unor standarde contabile fiscale armonizate. Utilizarea altor date financiare (de exemplu, contabilitatea costurilor) ar trebui să fie permisă în cazul în care astfel de conturi există, sunt fiabile, auditabile și suficient de tranzacționale. În acest context, contul de profit și pierderi per linie de produs sau per divizie se pot dovedi a fi cele mai utile înregistrări contabile.

2.157. Cu toate acestea, cu excepția situațiilor în care activitățile totale ale fiecăreia dintre părți fac obiectul împărțirii profitului, datele financiare vor trebui să fie separate și alocate în conformitate cu tranzacția (tranzacțiile) delimitată (delimitate) cu precizie, astfel încât să fie identificate profiturile aferente contribuțiilor combinate efectuate de părți. De exemplu, un furnizor de produse care se află într-o tranzacție de împărțire a profitului cu o întreprindere asociată implicată în marketingul și distribuția europeană ar trebui să identifice profiturile care rezultă din producția sa de bunuri pentru piața europeană și să excludă profiturile care rezultă din producția de bunuri pentru alte piețe. Exercițiul poate fi relativ simplu dacă aceleași bunuri sunt furnizate pe toate piețele, dar va fi mai complex dacă bunuri diferite, cu costuri de producție diferite sau cu tehnologii încorporate diferite, de exemplu, sunt furnizate pe piețe diferite. În mod similar, în cazul în care întreprinderea asociată implicată în marketingul și distribuția europeană cumpără produse din alte surse, va trebui să-și separe datele financiare într-un mod care să reflecte veniturile, costurile și profitul aferente bunurilor achiziționate de la furnizorul de produse asociat în împărțirea profitului. Experiența sugerează că această etapă inițială în efectuarea unei împărțiri a profitului poate fi, în anumite circumstanțe, extrem de complexă, iar metoda de identificare a profiturilor relevante pentru tranzacție și orice ipoteze făcute în acest sens trebuie documentate.

C.4.1. Împărțirea profitului din profiturile reale sau anticipate

2.158. Stabilirea profiturilor care urmează să fie împărțite, inclusiv dacă aceste profituri sunt profituri reale sau profituri anticipate sau o combinație a acestora, ar trebui să fie aliniată la tranzacția delimitată cu precizie. Exemplul

13 din Anexa II la Capitolul II ilustrează principiile acestei secțiuni.

2.159. În cazul în care se constată că metoda împărțirii profitului este cea mai adecvată, împărțirea profiturilor reale, adică a profiturilor care au fost afectate de desfășurarea riscurilor semnificative din punct de vedere economic, este adecvată numai în cazul în care delimitarea exactă a tranzacției arată că părțile fie împărtășesc ipoteza acelorași riscuri semnificative din punct de vedere economic asociate cu oportunitatea comercială, fie își asumă separat riscuri strâns legate, semnificative din punct de vedere economic, asociate cu oportunitatea comercială și, în consecință, trebuie să participe la profiturile sau pierderile rezultate. Aceste tipuri de asumare a riscurilor pot apărea în scenarii în care operațiunile comerciale sunt foarte integrate și/sau fiecare parte aduce contribuții unice și de valoare.

2.160. În schimb, dacă se constată că metoda împărțirii profitului este cea mai adecvată metodă (de exemplu, deoarece fiecare parte la tranzacție aduce contribuții unice și de valoare), dar una dintre părți nu împarte asumarea riscurilor semnificative din punct de vedere economic care ar putea apărea după încheierea tranzacției, o împărțire a profiturilor anticipate e mai adecvată. A se vedea scenariul 1 din exemplul 13 din Anexa II la Capitolul II din prezentul Ghid.

2.161. În orice aplicare a metodei împărțirii profitului trebuie să se acorde atenție pentru a se asigura că metoda nu este aplicată retroactiv. A se vedea alineatul 3. Cu alte cuvinte, indiferent dacă se utilizează metoda împărțirii profiturilor din profiturile anticipate sau reale, cu excepția cazului în care există evoluții majore neprevăzute care ar fi dus la o renegociere a acordului care ar fi avut loc între părți independente, baza pe care aceste profituri trebuie împărțite între întreprinderile asociate, inclusiv factorii de împărțire a profitului, modul în care sunt calculate profiturile relevante și orice ajustări sau contingente trebuie determinate pe baza informațiilor cunoscute sau previzibile în mod rezonabil de către părți la momentul încheierii tranzacțiilor. Acest lucru se întâmplă în ciuda faptului că, în multe cazuri, calculele efective pot fi făcute în mod necesar numai după un timp, caz în care, de exemplu, se aplică factori de împărțire a profitului determinați la început la profiturile efective. În plus, trebuie reamintit faptul că punctul de plecare în delimitarea exactă a oricărei tranzacții va fi, în general, contractul scris care poate reflecta intenția părților la momentul încheierii contractului. A se vedea alineatul 1.42.

C.4.2. Diferite evaluări ale profiturilor

2.162. Cel mai frecvent, profiturile relevante care urmează să fie împărțite în conformitate cu 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 întreprinderii asociate relevante în mod consecvent. Cu toate acestea, în funcție de delimitarea exactă a tranzacției, poate fi oportun să se împartă o categorie diferită de profit, cum ar fi profitul brut, și apoi să se deducă cheltuielile suportate de sau atribuibile fiecărei întreprinderi relevante

(excluzând cheltuielile deja luate în considerare). În astfel de cazuri, nu trebuie să se asigure că cheltuielile suportate de fiecare întreprindere sau care pot fi atribuite fiecărei întreprinderi sunt în concordanță cu delimitarea exactă a tranzacției, în special activitățile și riscurile asumate de fiecare parte, și că alocarea profiturilor este, de asemenea, în concordanță cu contribuțiile părților.

2.163. Altfel spus, categoria de profit care urmează să fie împărțit va depinde de delimitarea exactă a tranzacției. De exemplu, dacă delimitarea exactă a tranzacției determină faptul că părțile împart asumarea nu numai a riscului de piață, care afectează volumul vânzărilor și prețurile percepute, ci și a riscurilor asociate producerii sau achiziției în alt mod a bunurilor și serviciilor, care afectează nivelul profitului brut, ar fi cel mai potrivit să se utilizeze profitul brut ca bază a împărțirii. Într-un astfel de scenariu, părțile pot avea funcții și active integrate sau comune legate de producția sau achiziția de bunuri și servicii. Dacă delimitarea exactă a tranzacției determină faptul că părțile împart asumarea nu numai a riscurilor de piață și de producție ci și a unei game suplimentare de riscuri care afectează nivelul cheltuielilor de exploatare care pot include investiții în active necorporale, e cel mai potrivit să se utilizeze profiturile din exploatare ca bază a împărțirii. În acest scenariu, părțile pot avea funcții integrate sau comune referitoare la întregul lanț valoric.

2.164. De exemplu, două întreprinderi asociate, fiecare cu propria specializare în producție și propriile imobilizări necorporale unice și de valoare, sunt de acord să pună împreună imobilizările lor necorporale pentru a produce produse inovatoare și complexe. Delimitarea exactă a tranzacției determină faptul că, în acest exemplu, întreprinderile împart asumarea riscurilor asociate cu succesul sau eșecul produselor de pe piață. Cu toate acestea, ele nu împart asumarea riscurilor asociate cu vânzarea lor și alte cheltuieli, care sunt în mare parte neintegrate. Utilizarea unei împărțiri a profitului pe baza profiturilor operaționale combinate după toate cheltuielile ambelor părți ar avea rezultatul potențial al împărțirii consecințelor riscurilor care sunt asumate doar de una dintre părți. În astfel de cazuri, o împărțire a profiturilor brute poate fi mai adecvată și mai fiabilă, deoarece acest nivel al profiturilor surprinde rezultatele activităților de piață și de producție pe care părțile le împart laolaltă cu asumarea riscurilor asociate. În mod similar, în cazul întreprinderilor asociate care se angajează în operațiuni de tranzacționare la nivel mondial foarte integrate, dacă delimitarea exactă a tranzacției reale determină faptul că asumarea comună a riscurilor și nivelul de integrare nu se extinde la costurile de exploatare, poate fi adecvat să se împartă profiturile brute din fiecare activitate de tranzacționare și apoi să se deducă din cota rezultată din profiturile brute totale alocate fiecărei întreprinderi propriile cheltuieli de exploatare suportate.

2.165. Exemplul 14 din Anexa II la Capitolul II ilustrează principiile acestei secțiuni.

C.5. Împărțirea profiturilor

2.166. Profiturile trebuie împărțite pe o bază valabilă din punct de vedere economic care să reflecte contribuțiile relative ale părților la tranzacție și, astfel, să aproximeze împărțirea profiturilor care ar fi fost obținute în condiții de valoare de piață. Relevanța tranzacțiilor necontrolate comparabile sau a datelor interne (a se vedea Secțiunea C.5.2) și criteriile utilizate pentru a realiza o împărțire a profiturilor în condiții de valoare de piață depind de datele și împrejurările cazului. Prin urmare, nu este de dorit să se stabilească o listă prescriptivă de criterii sau factori de împărțire a profitului. A se vedea alineatele 2.146-2.148 pentru îndrumări generale privind consecvența determinării factorilor de împărțire. În plus, criteriile sau factorii de divizare utilizați pentru a împărți profitul ar trebui să fie:

- independente de formularea politicii de prețuri de transfer, și anume, acestea 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),
- verificabile și
- susținute de date comparabile, date interne sau ambele.

2.167. O abordare posibilă este împărțirea profiturilor relevante pe baza împărțirii profiturilor care se observă de fapt în tranzacțiile 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 datele și circumstanțele cazului, includ acorduri de asociere în participațiune între părți independente în cadrul cărora sunt împărțite profiturile, cum ar fi 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 cântăreți; acorduri necontrolate în sectorul serviciilor financiare etc.

2.168. Cu toate acestea, poate fi dificil să se găsească date comparabile fiabile care pot fi utilizate în acest mod. Cu toate acestea, datele de pe piața externă pot fi relevante în analiza împărțirii profitului pentru a evalua valoarea contribuțiilor pe care fiecare întreprindere asociată le aduce tranzacțiilor. De fapt, se presupune că părțile independente ar fi împărțit profiturile relevante proporțional cu valoarea contribuțiilor lor respective la generarea de profit în cadrul tranzacției. Astfel, în cazul în care nu există dovezi mai directe cu privire la modul în care părțile independente în circumstanțe comparabile ar fi împărțit profitul în tranzacții comparabile, alocarea profiturilor se poate baza pe contribuțiile relative ale părților, măsurate prin funcțiile, activele utilizate și riscurile asumate.

C.5.1. Factori de împărțire a profitului

2.169. După cum s-a menționat mai sus, se poate presupune că părțile aflate în valoare de piață împart profiturile pe baza contribuțiilor lor relative la

crearea acestor profituri. Împărțirea profiturilor relevante în conformitate cu metoda împărțirii profitului se realizează, în general, utilizând unul sau mai mulți factori de împărțire a profitului. Analiza funcțională și o analiză a contextului în care au loc tranzacțiile (de exemplu, industria și mediul) sunt esențiale pentru procesul de determinare a factorilor relevanți care trebuie utilizați în împărțirea profitului, inclusiv determinarea ponderii factorilor aplicabili de împărțire a profitului, în cazurile în care sunt utilizați mai mulți factori. Determinarea factorului (factorilor) adecvat (adecvați) de împărțire a profitului ar trebui să reflecte contribuțiile-cheie la valoare în legătură cu tranzacția. Exemplele 15 și 16 din Anexa II la Capitolul II din prezentul Ghid ilustrează principiile acestei secțiuni.

2.170. În funcție de datele și circumstanțele cazului, factorul poate fi o cifră (de exemplu, o împărțire de 30%-70% pe baza dovezilor unei împărțiri similare realizate între părți independente în tranzacții comparabile) sau o variabilă (de exemplu, valoarea relativă a contribuțiilor de marketing ale participantului sau alți factori posibili, după cum se discută mai jos) care ar putea fi calculată pe baza unui singur factor de împărțire a profitului sau a unei ponderări a mai multor factori.

2.171. Factorii de împărțire a profitului în funcție de active sau capital (de exemplu, active de exploatare, imobilizări (de exemplu, active de producție, active de distribuție, active IT), imobilizări necorporale sau costuri (de exemplu, cheltuieli relative și/sau investiții în domenii-cheie, cum ar fi cercetarea și dezvoltarea, ingineria, marketingul) pot fi utilizați în cazul în care acestea reflectă contribuțiile relative ale părților la profiturile care sunt împărțite și pot fi evaluate în mod fiabil. Rețineți că, în timp ce costurile pot fi o măsură de calitate inferioară a valorii imobilizărilor necorporale cu care s-a contribuit (a se vedea alineatul 6.142), costurile relative suportate de părți pot oferi un indicator rezonabil pentru valoarea relativă a acestor contribuții în cazul în care astfel de contribuții au un caracter similar (a se vedea alineatele 8.27-8.28).

2.172. Alți factori de împărțire a profitului care ar putea fi adecvați într-un anumit caz includ vânzările incrementale sau remunerarea angajaților (referitor la persoanele implicate în funcții-cheie care generează valoare tranzacției, de exemplu privind tranzacționarea globală a instrumentelor financiare). În alte situații, este posibil ca numărul de angajați sau timpul petrecut de un anumit grup de angajați cu calificări similare cu responsabilități similare să poată fi utilizate dacă există o corelație puternică și relativ consecventă între aceasta și crearea de valoare reprezentată de profiturile relevante. Îndrumările din această secțiune nu trebuie considerate o listă exhaustivă a factorilor potențiali de împărțire a profitului. Alți factori de împărțire a profitului pot fi acceptabili, cu condiția ca aceștia să conducă la rezultate de valoare de piață pentru toate părțile relevante.

2.173. În plus față de dosarul local, care ar trebui să conțină o analiză funcțională detaliată a contribuabilului și a întreprinderilor sale asociate relevante, dosarul principal al grupului de întreprinderi multinaționale poate fi o sursă utilă de informații relevante pentru determinarea factorilor adecvați

de împărțire a profitului. După cum se prevede în Anexa I la Capitolul V, dosarul principal trebuie să includă informații despre factorii importanți ai profitului comercial, principalele contribuții la crearea de valoare de către entitățile din cadrul grupului și imobilizările necorporale cheie ale grupului. Cu toate acestea, trebuie avut în vedere faptul că dosarul principal este destinat doar să ofere o imagine de ansamblu la nivel înalt a unui grup de întreprinderi multinaționale, și nu informații granulare sau detaliate cu privire la toate tranzacțiile grupului.

C.5.2. Utilizarea datelor din operațiunile proprii ale contribuabilului (date interne)

2.174. În cazul în care nu există tranzacții necontrolate comparabile de suficientă fiabilitate pentru a sprijini împărțirea profiturilor relevante, ar trebui să se ia în considerare datele interne, care pot oferi un mijloc corect de stabilire sau testare a caracterului de valoare de piață al împărțirii profiturilor. Tipurile de astfel de date interne care sunt relevante depind de datele și circumstanțele cazului și ar trebui să îndeplinească condițiile prezentate în această secțiune și, în special, la alineatele 2.147-2.148 și 2.166. Acestea sunt extrase frecvent din contabilitatea de costuri sau contabilitatea financiară a contribuabililor.

2.175. De exemplu, în cazul în care se utilizează un factor de împărțire a profitului bazat pe active, acesta se poate baza pe date extrase din bilanțurile părților la tranzacție. Adesea, nu toate activele contribuabililor se referă la tranzacția în cauză și, în consecință, este necesară o activitate analitică pentru ca un contribuabil să întocmească un bilanț „tranzacțional” care va fi utilizat pentru aplicarea metodei împărțirii profitului. În plus, este posibil ca anumite active, cum ar fi imobilizările necorporale auto-dezvoltate, să nu fie deloc reflectate în bilanț și, în consecință, ele trebuie evaluate separat. În acest sens sunt utile tehnici de evaluare, cum ar fi cele bazate pe valoarea actualizată a fluxurilor de venituri viitoare preconizate sau a fluxurilor de numerar derivate din exploatarea imobilizărilor necorporale. A se vedea Secțiunea D.2.6.3 din Capitolul VI din prezentul Ghid. 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 metodei împărțirii profitului în cazul în care se utilizează un factor de împărțire a profitului bazat pe active.

2.176. În mod similar, în cazul în care se utilizează factori de împărțire a profitului bazați pe costuri care se bazează pe date extrase din conturile de profit și pierdere ale contribuabililor, poate fi necesară întocmirea unor conturi tranzacționale care să identifice acele cheltuieli care sunt legate de tranzacția controlată în cauză și cele care ar trebui excluse din determinarea factorului de împărțire a profitului. 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, alte linii de produse care nu fac obiectul acestei determinări a împărțirii profitului) trebuie aplicate în mod consecvent tuturor părților la tranzacție.

2.177. Datele interne pot fi, de asemenea, utile în cazul în care factorul de împărțire a profitului se bazează pe un sistem de contabilitate a costurilor, de exemplu, costurile cu angajații legate de anumite aspecte ale tranzacției sau timpul petrecut de un anumit grup de angajați pentru anumite sarcini etc.

2.178. 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 ia în calcul toate funcțiile, activele și riscurile semnificative din punct de vedere economic cu care părțile au contribuit la tranzacția controlată. În cazurile în care profitul este împărțit pe baza unei evaluări a importanței relative a funcțiilor, activelor și riscurilor pentru valoarea adăugată tranzacției controlate, o astfel de evaluare ar trebui să fie susținută de date obiective fiabile pentru a limita caracterul arbitrar. O atenție deosebită ar trebui acordată identificării contribuțiilor relevante ale imobilizărilor necorporale unice și de valoare și asumării riscurilor semnificative din punct de vedere economic și importanței, relevanței și măsurării factorilor care au dat naștere acestora.

C.5.3. Exemple de factori de împărțire a profitului

C.5.3.1. Factori de împărțire a profitului pe bază de active

2.179. Factorii de împărțire a profitului pe bază de active sau de capital pot fi utilizați în cazul în care există o corelație puternică între imobilizările corporale sau necorporale sau capitalul utilizat și crearea de valoare în contextul tranzacției controlate. Pentru ca un factor de împărțire a profitului să fie semnificativ, acesta trebuie aplicat 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. Exemplul 15 din Anexa II la acest capitol ilustrează principiile acestei secțiuni.

2.180. În cazul în care una sau mai multe dintre părțile la o tranzacție pentru care se constată că metoda împărțirii profitului este cea mai adecvată aduce o contribuție sub formă de imobilizări necorporale, pot apărea probleme dificile atât în ceea ce privește identificarea, cât și evaluarea acestora. Îndrumări privind identificarea și evaluarea imobilizărilor necorporale se regăsesc în Capitolul VI din prezentul Ghid. A se vedea, de asemenea, exemplele din Anexa I la Capitolul VI „Exemple pentru ilustrarea îndrumărilor privind imobilizările necorporale”.

C.5.3.2. Factori de împărțire a profitului bazați pe cheltuieli

2.181. Un factor de împărțire a profitului bazat pe cheltuieli poate fi adecvat în cazul în care este posibil să se identifice o corelație puternică între cheltuielile relative suportate și valoarea relativă cu care s-a contribuit. De exemplu, cheltuielile de marketing pot fi un factor adecvat pentru entitățile responsabile de distribuție/marketing dacă publicitatea generează imobilizări necorporale aferente activității de marketing unice și de valoare, de exemplu

în bunurile 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 de imobilizări necorporale unice și de valoare, cum ar fi brevetele. Cu toate acestea, dacă, de exemplu, fiecare parte contribuie cu imobilizări necorporale diferite, atunci nu este adecvat să se utilizeze un factor bazat pe cheltuieli, cu excepția cazului în care costul este o măsură fiabilă a valorii relative a acestor active necorporale sau costurile pot fi ponderate la risc pentru a obține o măsură fiabilă a valorii relative. Chiar și în cazul în care fiecare parte contribuie cu același tip de imobilizări necorporale, ponderarea riscurilor va reprezenta un considerent adecvat. De exemplu, în cazul în care riscul de eșec într-un stadiu incipient de dezvoltare este de câteva ori mai mare decât riscul de eșec într-o etapă ulterioară sau în dezvoltarea de îmbunătățiri incrementale ale unui concept deja dovedit, atunci costurile suportate în acel stadiu incipient vor avea o pondere de risc mai mare decât costurile suportate într-o etapă ulterioară sau pe îmbunătățiri incrementale. Remunerarea angajaților poate fi relevantă în situațiile în care funcțiile legate de abilitățile și experiența personalului sunt factorul principal în generarea profiturilor relevante.

2.182. În identificarea și aplicarea factorilor adecvați de împărțire a profitului pe bază de costuri, poate fi necesar să se ia în calcul o serie de aspecte. Unul este că pot exista diferențe între părți în ceea ce privește calendarul cheltuielilor. De exemplu, este posibil ca cheltuielile de cercetare și dezvoltare care sunt relevante pentru valoarea contribuțiilor unei părți să fi fost suportate cu mai mulți ani în urmă, în timp ce cheltuielile pentru o altă parte pot fi curente. Ca urmare, poate fi necesar să se ajusteze costurile inițiale la valorile curente (așa cum se discută în continuare mai jos), pe lângă ponderea de risc descrisă la alineatul 2.181. Costurile relevante pot face parte dintr-un fond comun de costuri mai mare, care trebuie analizat și alocat contribuțiilor aduse la tranzacția de împărțire a profitului. De exemplu, costurile de marketing pot fi suportate și înregistrate pe mai multe linii de produse, în timp ce doar o singură linie de produse face obiectul tranzacției de împărțire a profitului. În cazul în care economiile cu punctul de lucru reținute de membrul (membrii) grupului de întreprinderi multinaționale contribuie semnificativ la profituri, iar aceste costuri sunt incluse în profiturile care urmează să fie împărțite, atunci modul în care părțile independente ar alocă economiile de locație reținute ar trebui să se reflecte în împărțirea profitului, luând în considerare îndrumările din Secțiunea D.6 din Capitolul I. Factorii de împărțire a profitului pe bază de cheltuieli pot fi foarte sensibili la diferențe și modificări în clasificarea contabilă a costurilor. Prin urmare, este necesar să se identifice în mod clar în prealabil ce cheltuieli vor fi luate în considerare la determinarea factorului de împărțire a profitului și să se determine factorul în mod consecvent între părți.

2.183. În unele cazuri, o problemă semnificativă pentru fiabilitatea factorilor de împărțire bazată pe cheltuieli este determinarea perioadei de timp relevante din care ar trebui luate în considerare elementele de determinare a factorului (factorilor) de împărțire a profitului (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 unui factor bazat 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 (fără depreciere sau amortizare, după caz, în circumstanțe) suportate în anii anteriori, precum și în anul în curs. În funcție de datele și circumstanțele cazului, această determinare poate avea un efect semnificativ asupra alocării profiturilor între părți. După cum s-a menționat în Secțiunea C.5.1 de mai sus, selectarea factorului de împărțire a profitului trebuie să fie adecvată împrejurărilor specifice ale cazului și să ofere o aproximare fiabilă a împărțirii profiturilor care ar fi fost convenită între părți independente. Principiile acestei secțiuni sunt ilustrate de Exemplul 16 din Anexa II la Capitolul II al acestui Ghid.

D. Concluzii privind metodele tradiționale bazate pe analiza profitului

2.184. Alineatele 2.1-2.12 oferă îndrumări cu privire la selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în funcție de împrejurările cazului.

2.185. După cum s-a discutat în acest Ghid, există preocupări cu privire la utilizarea metodei marjei nete, în special că 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 tranzacționale 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 ar fi 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 trebuie aplicat metodei marjei nete).

2.186. Recunoașterea faptului că utilizarea metodelor tradiționale bazate pe analiza profitului poate fi necesară nu intenționează să sugereze că întreprinderile independente ar utiliza aceste metode pentru a stabili prețurile. Ca și în cazul oricărei metode, este important să fie posibilă calcularea ajustărilor corespundente adecvate atunci când se utilizează metode tradiționale bazate pe analiza profitului, recunoscând că, în anumite cazuri, ajustările corespundente pot fi determinate pe o bază agregată în conformitate cu principiile de agregare de la alineatele 3.9-3.12.

2.187. În toate cazurile, trebuie acționat cu prudență pentru a determina dacă o metodă tradițională aplicată unui anumit aspect al unui caz poate produce un răspuns în condiții de valoare de piață, fie împreună cu o metodă tranzacțională, 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 tradițională bazată pe analiza profitului care urmează să fie aplicată, analiza de comparabilitate (inclusiv funcțională) a părților la tranzacție și disponibilitatea și fiabilitatea datelor comparabile. În plus, aceste concluzii presupun că țările vor avea un

anumit grad de sofisticare în sistemele lor fiscale de bază înainte de a aplica aceste metode.

CAPITOLUL III

Analiza de comparabilitate

A. Efectuarea unei analize de comparabilitate

3.1. Îndrumări generale privind comparabilitatea se găsesc în secțiunea D din Capitolul I. Prin definiție, o comparație implică controlarea 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 și coerentă ar trebui să ofere o anumită continuitate sau legătură în cadrul procesului analitic în ansamblu, menținând 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 elemente 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 al 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 fiabile comparabile. Astfel, acolo unde este posibil să se determine că unele tranzacții necontrolate au un grad mai mic de comparabilitate decât altele, acestea trebuie 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 a căuta date comparabile poate fi o povară. 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. A se vedea, de asemenea, Anexa la Capitolul IV „Linii directe 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 împrejurările cazului, indicatorul financiar care va fi testat (în cazul unei metode tranzacționale bazate 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 fiabilitatea lor relativă.

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

Pasul 7: Identificarea potențialelor comparabile: determinarea caracteristicilor-cheie care trebuie îndeplinite de orice tranzacție necontrolată pentru a fi considerată potențial comparabilă, pe baza factorilor relevanți identificați în pasul 3 și în conformitate cu factorii de comparabilitate prevăzuți în Secțiunea D.1 din Capitolul I.

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

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

A.2. Analiza ansamblului circumstanțelor contribuabilului

3.7. „Analiza ansamblului circumstanțelor contribuabilului” reprezintă un pas esențial în analiza de comparabilitate. Aceasta poate fi definită ca o analiză a industriei, a concurenței, a factorilor economici și de reglementare și a altor elemente care afectează contribuabilul și mediul său, dar nu încă în contextul analizării tranzacțiilor specifice în cauză. Acest pas ajută la înțelegerea condițiilor din tranzacția controlată a contribuabilului, precum și a celor din tranzacțiile necontrolate care urmează să fie comparate, în special a circumstanțelor economice ale tranzacției (a se vedea alineatele 1.130-1.133).

A.3. Revizuirea tranzacției controlate și alegerea părții testate

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

A.3.1. Evaluarea tranzacțiilor separate și combinate ale contribuabilului

3.9. În mod ideal, pentru a ajunge la cea mai precisă aproximare a condițiilor 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 pot include 1. unele contracte pe termen lung pentru furnizarea de mărfuri sau servicii, 2. drepturile de utilizare a activelor necorporale și 3. stabilirea prețurilor unei game de produse strâns legate (de exemplu, într-o linie de produse) atunci când este imposibil să se determine prețurile pentru fiecare produs sau tranzacție individuală. Un alt exemplu ar fi licențierea know-how-ului de fabricație și furnizarea de componente esențiale unui producător asociat; poate fi mai rezonabil să se evalueze termenii 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 ar fi direcționarea unei tranzacții printr-o altă întreprindere asociată; poate fi mai potrivit să se ia în considerare tranzacția din care redirectionarea face parte în întregul său, mai degrabă decât să se ia în considerare tranzacțiile individuale pe o bază separată. A se vedea exemplul 26 din Anexa I la Capitolul VI.

3.10. Un alt exemplu în care tranzacțiile unui contribuabil pot fi combinate este legat de abordarea portofoliului. Abordarea portofoliului reprezintă o strategie de afaceri care constă într-un contribuabil care grupează anumite tranzacții în scopul obținerii unui profit adecvat în cadrul portofoliului, mai degrabă decât neapărat pe un singur produs din portofoliu. De exemplu, unele produse pot fi comercializate de un contribuabil cu un profituri mici sau chiar în pierdere, deoarece acestea creează o cerere pentru alte produse și/sau servicii conexe ale aceluiași contribuabil care sunt apoi vândute sau furnizate cu profituri mari (de exemplu, echipamente și consumabile captive de pe piața pieselor de schimb, cum ar fi distribuitorii automate de cafea și capsulele de cafea sau imprimantele și cartușele cu cerneală). Abordări similare pot fi observate în diverse industrii. Abordarea portofoliului reprezintă un exemplu de strategie de afaceri care poate fi necesar să fie luată în considerare în analiza de comparabilitate și atunci când se examinează fiabilitatea elementelor comparabile. A se vedea alineatele 1.134-1.138 privind strategiile comerciale. Cu toate acestea, așa cum s-a discutat la alineatele 1.149-1.151, aceste considerente nu vor explica pierderile globale continue sau performanța slabă în timp. În plus, pentru a fi acceptabile, abordările portofoliului trebuie să fie orientate în mod rezonabil, deoarece nu trebuie 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, observațiile de mai sus nu ar trebui interpretate greșit ca implicând faptul că ar fi acceptabil ca o entitate din cadrul unui grup de întreprinderi multinaționale să aibă o rentabilitate sub valoarea în condiții de valoare de piață pentru a oferi beneficii unei alte entități din grupul de

întreprinderi multinaționale, a se vedea, în special, alineatul 1.150.

3.11. În timp ce ar putea fi necesar ca unele tranzacții contractate separat între întreprinderile asociate să fie evaluate împreună pentru a determina dacă condițiile sunt de valoare de piață, alte tranzacții contractate între astfel de întreprinderi ca pachet ar putea fi necesare să fie evaluate separat. O întreprindere multinațională poate reuni într-o singură tranzacție și poate stabili un preț unic pentru o serie de beneficii, cum ar fi licențele pentru brevete, know-how și mărci comerciale, furnizarea de servicii tehnice și administrative și închirierea facilităților de producție. Acest tip de contract este adesea menționat ca un acord global. Cu toate acestea, este puțin probabil ca astfel de acorduri cuprinzătoare să includă vânzări de bunuri, deși prețul perceput pentru vânzările de bunuri poate acoperi unele servicii adiacente. În unele cazuri, este posibil să nu fie posibilă evaluarea acordului în ansamblu astfel încât elementele pachetului să fie separate. În astfel de cazuri, după determinarea prețurilor de transfer separate pentru elementele separate, administrația fiscală ar trebui totuși să ia în considerare dacă, în total, prețurile de transfer pentru întregul acord sunt în 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 ar putea stabili apoi dacă, din alte motive fiscale, este necesar să se aloce prețul unor elemente din acordul global. Pentru a face această determinare, administrațiile fiscale ar trebui să examineze acordul global între întreprinderile asociate în același mod în care ar analiza acorduri similare între întreprinderi independente. Contribuabilii ar trebui să fie pregătiți să demonstreze că acordul global reflectă prețuri de transfer la valoarea de piață.

A.3.2. Compensări intenționate

3.13. Compensarea intenționată este aceea pe care întreprinderile asociate o încorporează cu bună știință în clauzele tranzacțiilor controlate. Aceasta apare atunci când o întreprindere asociată a oferit un beneficiu unei alte întreprinderi asociate din cadrul grupului care este echilibrat într-o anumită măsură de beneficiile diferite primite în schimb de la întreprinderea respectivă. Aceste întreprinderi 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 întreprindere poate licenția o altă întreprindere să utilizeze un brevet în schimbul furnizării de know-how în altă întreprindere și indică faptul că tranzacțiile nu au ca rezultat niciun profit sau pierdere pentru niciuna dintre părți. Astfel de acorduri pot fi întâlnite uneori între întreprinderi independente și ar trebui evaluate în

conformitate cu principiul valorii de piață pentru a cuantifica valoarea beneficiilor respective prezentate drept compensări.

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

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

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

3.17. Cu ocazia verificării, un contribuabil poate încerca să obțină reducerea unei ajustări a prețurilor de transfer pe baza unei supraevaluări involuntare a venitului imposibil. Administrațiile fiscale, la latitudinea lor, pot să dea curs acestei solicitări sau să o refuze. Administrațiile fiscale pot lua în considerare astfel de solicitări și în contextul procedurilor amiabile și ajustărilor corespondente (a se vedea capitolul IV).

3.18. 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 decontarea care să

echilibreze toate beneficiile care revin ambelor părți pe o perioadă de timp. Este foarte puțin probabil ca o întreprindere independentă să ia în considerare acest ultim tip de acord, cu excepția cazului în care beneficiile ar putea fi cuantificate suficient de precis și contractul să fi fost încheiat în avans. În caz contrar, întreprinderile independente ar prefera în mod normal să permită ca încasările și plățile lor să rămână independente una față de cealaltă, asumându-și orice profit sau pierdere care rezultă din tranzacțiile normale.

3.19. 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.

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

3.21. Cu ocazia verificării, un contribuabil poate încerca să obțină reducerea unei ajustări a prețurilor de transfer pe baza unei supraevaluări involuntare a venitului impozabil. Administrațiile fiscale, la latitudinea lor, pot să dea curs acestei solicitări sau să o refuze. 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

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

comparabile, adică cel mai adesea va fi cea care are analiza funcțională mai puțin complexă.

3.23. 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 valoroase 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 este cel mai adesea A. Să presupunem acum că A fabrică și produse P2 pentru care deține și utilizează imobilizări necorporale unice valoroase precum 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 valoroasă, unică în legătură cu tranzacția. Partea testată pentru tranzacția P2 este cel mai adesea B.

A.3.4. Informații privind tranzacția controlată

3.24. Pentru a selecta și a aplica cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer în împrejurările 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, metoda prețului de revânzare sau metoda marjei nete, care sunt discutate în detaliu în Capitolul II) necesită doar controlarea unui indicator financiar sau a unui indicator al profitului 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 netestate 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.

3.25. În cazul în care cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer în cazul respectiv, determinată în conformitate cu îndrumările de la punctele 2.1-2.12, 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 întreprinderea asociată străină care participă la tranzacție. Aceasta include informații despre cei cinci factori de comparabilitate necesari pentru a caracteriza în mod corespunzător relația dintre părți și pentru a demonstra adecvarea metodei împărțirii profitului, precum și informații financiare (atât determinarea profiturilor

relevante ce urmează a fi împărțite cât și modul în care vor fi împărțite profiturile se bazează pe informații financiare referitoare la toate părțile la tranzacție, inclusiv la întreprinderea străină asociată). În consecință, în cazul în care cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer în împrejurările cazului este cea a împărțirii profitului, ar fi 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.

3.26. În cazul în care cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer în împrejurările cazului, determinată în conformitate cu îndrumările de la alineatele 2.1-2.12, 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 locală sau străină. Așadar, dacă metoda cea mai potrivită este metoda cost-plus, metoda prețului de revânzare sau metoda marjei nete, iar partea testată este entitatea străină, sunt necesare suficiente informații pentru a putea aplica în mod fiabil metoda selectată părții străine testate și pentru a permite o revizuire de către administrația fiscală a țării din care provine partea netestată a aplicării metodei părții străine testate. Pe de altă parte, odată ce o anumită metodă unilaterală este aleasă ca metoda cea mai adecvată, iar partea testată este contribuabilul intern, administrația fiscală nu are, în general, niciun motiv să solicite în continuare date financiare ale întreprinderii asociate străine în afara celor solicitate ca parte a cerințelor de raportare pentru fiecare țară în parte sau a dosarului principal (a se vedea Capitolul V).

3.27. 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, colectarea unor astfel de informații poate prezenta unui contribuabil dificultăți pe care nu le întâmpină în producerea propriilor informații. Aceste dificultăți trebuie luate în considerare la elaborarea regulilor și/sau procedurilor privind documentația.

A.4. Tranzacții necontrolate comparabile

A.4.1. Generalități

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

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

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

A.4.2. Comparabile interne:

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

3.28. Pe de altă parte, comparabilele interne nu sunt întotdeauna mai fiabile și nu este cazul ca orice tranzacție între un contribuabil și o parte independentă să poată fi considerată un element comparabil de luat în seamă 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 1.33-1.138. Îndrumările privind ajustările de comparabilitate se aplică și comparabilelor interne, a se vedea alineatele 3.47-3.54. Să presupunem, de exemplu, că un contribuabil fabrică un anumit produs, vinde un volum semnificativ din acesta unui comerciant cu amănuntul asociat străin și un volum marginal din același produs unei părți independente. 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

probleme specifice care apar în ceea ce privește bazele de date comerciale, comparabilele străine 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. O serie de limitări ale bazelor de date comerciale sunt identificate frecvent. Deoarece aceste baze de date comerciale se bazează pe informații disponibile public, acestea nu sunt disponibile în toate țările, deoarece nu toate țările 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 întreprinderile care își desfășoară activitatea într-o anumită țară, deoarece cerințele de divulgare și de depunere pot fi diferite în funcție de forma juridică a întreprinderii 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 despre tranzacțiile terților sunt rareori disponibile. Consultați alineatul 3.37 pentru o discuție despre utilizarea datelor netranzaționale ale terților.

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

3.33. Utilizarea bazelor de date comerciale nu 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 ca aceste căutări în baza de date să fie rafinate cu alte informații disponibile publicului, în funcție de date 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 brevetate 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 brevetate ridică, de asemenea, o preocupare suplimentară cu privire la acoperirea datelor dacă se bazează pe o parte mai mică din piață decât bazele de date comerciale. Dacă un contribuabil a utilizat o bază de date brevetată pentru a-și susține prețurile de transfer, administrația fiscală poate solicita accesul la baza de date pentru a revizui rezultatele contribuabilului din motive evidente de transparență.

A.4.3.2. Sursă externă sau comparabile străine

3.35. Contribuabilii nu efectuează întotdeauna căutări comparabile în funcție de jurisdicția fiscală, de exemplu, în cazurile în care nu există suficiente date disponibile la nivel național și/sau pentru a reduce costurile de conformitate în cazul în care mai multe entități ale unui grup de întreprinderi multinaționale dețin analize funcționale comparabile. Comparabilele care nu sunt interne nu trebuie să fie respinse automat doar pentru că nu sunt interne. O determinare a fiabilității comparabilelor străine 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 împrejurările specifice în care fiecare dintre aceste filiale își desfășoară activitatea. A se vedea alineatele 1.132-1.133 privind diferențele de piață și analizele care acoperă mai multe țări. Dificultățile pot apărea și din cauza standardelor contabile diferite.

A.4.3.3. Informații nedivulgate contribuabililor

3.36. Administrațiile fiscale pot avea la dispoziție informații din verificările efectuate de alți contribuabili sau din alte surse de informații care nu pot fi divulgate contribuabilului. Cu toate acestea, ar fi nedrept să se aplice o metodă de stabilire a prețurilor de transfer pe baza acestor date, cu excepția cazului în care administrația fiscală 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 netranzaționale ale terților

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

A.4.5. Limitări ale elementelor comparabile disponibile

3.38. Identificarea potențialelor comparabile trebuie realizată cu obiectivul de a găsi cele mai fiabile date, recunoscând că acestea nu vor fi întotdeauna perfecte. De exemplu, tranzațiile 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 tranzațiile 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 tranzațiile necontrolate care au loc în aceeași industrie, dar pe alte piețe geografice; sau informații privind tranzațiile necontrolate care au loc pe aceeași piață geografică, dar în alte industrii. Alegerea uneia sau alteia dintre aceste opțiuni diferite va depinde de fiecare caz în parte și, în special, de semnificația efectelor preconizate ale defectelor de comparabilitate asupra fiabilității analizei.

3.39. Metoda împărțirii profitului ar putea fi luată în considerare, în circumstanțe adecvate, fără date comparabile, de exemplu, în cazul în care absența datelor comparabile se datorează prezenței unor imobilizări necorporale de valoare, unice, la care contribuie fiecare parte la tranzație (a se vedea alineatul 2.119). 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 comparabilelor potențiale

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

3.41. Prima, care poate fi calificată ca abordare „prin adăugare”, constă în căutarea de informații, de către o persoană care întocmește o listă a terților despre care se crede că efectuează tranzacții potențial comparabile. Informațiile cu privire la tranzacțiile efectuate de aceste terțe părți sunt apoi colectate pentru a confirma dacă acestea sunt în realitate comparabile acceptabile pe baza criteriilor de comparabilitate prestabilite. Această abordare oferă, fără îndoială, rezultate bine orientate – toate tranzacțiile reținute în analiză sunt efectuate de jucători bine 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 câteva terțe părți care sunt angajate 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”, pornește de la un set amplu de întreprinderi care activează în același sector de activitate, îndeplinesc funcții generale similare și nu prezintă caracteristici economice în mod evident diferite. Lista este apoi rafinată utilizând criterii de selecție și informații disponibile publicului (de exemplu, din baze de date, pagini de internet, informații despre competitorii cunoscuți ai contribuabilului). În practică, abordarea „prin deducție” începe de obicei cu o căutare într-o bază de date. Prin urmare, este important să se urmeze 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 elemente comparabile. Exemple de criterii calitative se găsesc în portofoliile de produse și strategiile comerciale. Criteriile cantitative cel mai frecvent observate sunt:

- Criterii de mărime în ceea ce privește vânzările, activele sau numărul de angajați. Dimensiunea tranzacției în valoare absolută sau proporțional cu activitățile părților ar putea afecta pozițiile concurențiale relative ale cumpărătorului și vânzătorului și, prin urmare, comparabilitatea.

- Criterii legate de activele necorporale, cum ar fi raportul dintre valoarea netă a activelor necorporale/valoarea totală a activelor nete sau raportul dintre cercetare și dezvoltare/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 datele 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 împrejurările cazului, ar putea exista valoare fie în abordarea „prin adăugare”, fie în abordarea „prin deducție”, fie într-o combinație a celor două. 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 știe că efectuează tranzacții potențial comparabile cu cele ale contribuabilului), care altfel nu pot fi găsiți în urma unei abordări pur deductive, de exemplu pentru că sunt clasificați într-un cod industrial diferit. În astfel de cazuri, abordarea „prin adăugare” funcționează ca un instrument pentru a rafina o căutare care se bazează pe o abordare „prin deducție”.

3.46. Procesul urmat pentru a identifica potențialele elemente comparabile este unul dintre cele mai critice aspecte ale analizei de comparabilitate și trebuie să fie transparent, sistematic și verificabil. În special, alegerea

criteriilor de selecție are o influență semnificativă asupra rezultatului analizei și trebuie să reflecte cele mai importante caracteristici economice ale tranzacțiilor comparate. Eliminarea completă a raționamentelor subiective din selecția comparabilelor nu ar fi fezabilă, dar se pot face multe pentru a crește obiectivitatea și asigurarea transparenței în aplicarea hotărârilor 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 revizuieste 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 acest Ghid în mai multe rânduri, atât pentru aplicarea generală a principiului valorii de piață, cât mai ales în contextul fiecărei metode. A fi comparabil înseamnă că niciuna dintre diferențele (dacă există) dintre situațiile comparate nu poate afecta în mod semnificativ condiția examinată în metodologie sau că pot fi făcute ajustări rezonabile 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 conformitate 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 circulant 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 trebuie 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 circulant relativ între părțile controlate și cele necontrolate poate duce la o investigație suplimentară a caracteristicilor de comparabilitate ale potențialului comparabil.

A.6.2. Scopul ajustărilor de comparabilitate

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

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

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

A.6.3. Fiabilitatea ajustărilor realizate

3.53. Nu este oportun să se ia în considerare unele ajustări de comparabilitate, cum ar fi diferențele dintre nivelurile capitalului circulant, ca fiind „de rutină” și necontroverse 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 îmbunătățească comparabilitatea.

A.6.4. Documentarea și testarea ajustărilor de comparabilitate

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

A.7. Intervalul de comparare

A.7.1. Generalități

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

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

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

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

depinde de fiabilitatea relativă a metodelor utilizate pentru a determina intervalele și calitatea informațiilor utilizate în aplicarea diferitelor metode.

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

A.7.2. Selectarea celui mai potrivit punct din interval

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

3.61. În cazul în care condiția relevantă a tranzacției controlate (de exemplu, prețul sau marja) nu se încadrează în intervalul 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, că intervalul de comparare este diferit de cel afirmat de administrația fiscală). În cazul în care contribuabilul nu este în măsură să stabilească acest fapt, administrația fiscală trebuie să determine punctul din intervalul de comparare la care va ajusta condiția tranzacției controlate.

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

A.7.3. Rezultate extreme: considerente privind comparabilitatea

3.63. Rezultatele extreme ar putea duce la pierderi sau profituri neobișnuit de mari. Rezultatele extreme pot afecta indicatorii financiari care sunt analizați în metoda aleasă (de exemplu, marja brută atunci când se aplică metoda prețului de revânzare sau un indicator de profit net atunci când se aplică metoda marjei nete). Acestea pot afecta, de asemenea, alte elemente, de exemplu, elemente excepționale care sunt sub linie, dar pot reflecta totuși circumstanțe excepționale. În cazul în care una sau mai multe dintre comparabilele potențiale au rezultate extreme, o examinare suplimentară este necesară o examinare suplimentară pentru a înțelege motivele unor astfel de

rezultate extreme. Motivul ar putea fi un defect de comparabilitate sau condiții excepționale îndeplinite de o terță parte altfel comparabilă. Un rezultat extrem poate fi exclus pe baza faptului că a fost adus la lumină un defect de comparabilitate semnificativ ignorat anterior, nu doar pe baza faptului că rezultatele care rezultă din „comparabile” propuse par să fie foarte diferite de rezultatele observate în alte „comparabile” propuse.

3.64. O întreprindere independentă nu ar continua activitățile generatoare de pierderi decât dacă ar avea așteptări rezonabile cu privire la profiturile viitoare. A se vedea alineatele 1.149-1.151. Funcțiile simple sau cu risc limitat, în special, nu se așteaptă să genereze pierderi pentru o perioadă lungă de timp. Acest lucru nu înseamnă însă că tranzacțiile generatoare de pierderi nu pot fi niciodată comparabile. În general, ar trebui utilizate toate informațiile relevante și nu trebuie să existe nicio regulă imperativă privind includerea sau excluderea comparabilelor generatoare de pierderi. Într-adevăr, datele și circumstanțele care înconjoară întreprinderea în cauză, nu rezultatul său financiar trebuie să determine statutul acestora ca fiind „comparabilă”.

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 condițiile normale de afaceri 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 trebuie 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”) se așteaptă să fie cele mai fiabile informații care pot fi utilizate într-o analiză de comparabilitate, deoarece ele 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 documentarea 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 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 rezultatelor în condiții de valoare de piață, precum și combinațiile acestor două abordări, se găsesc 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 diferitele abordări adoptate de jurisdicții pentru ajustările de la sfârșitul anului și care le pot fi prezentate în cadrul unei proceduri amiabile (Articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE).

B.3. Evaluarea extrem de incertă inițial și evenimentele imprevizibile

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

3.73. Raționamentul care se regăsește la alineatele 6.181-6.185, care conține instrucțiuni cu privire la stabilirea prețului în condiții de valoare de piață al tranzacțiilor care implică imobilizări necorporale pentru care evaluarea este extrem de 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 fi justificată în determinarea prețului în condiții de valoare de piață pentru tranzacție pe baza clauzei de ajustare sau a renegocierii care ar fi efectuate 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 incertă la început încât părțile au solicitat o clauză de ajustare a prețurilor sau au renegociat termenii acordului, nu există niciun motiv pentru ca administrațiile fiscale să facă o astfel de ajustare, deoarece ar reprezenta o utilizare necorespunzătoare a analizei retroactive. Simpla existență a incertitudinii nu trebuie să necesite o ajustare *ex post* fără a lua în considerare ceea ce întreprinderile independente ar fi făcut sau ar fi convenit între ele.

B.4. Date din exercițiile financiare ulterioare anului tranzacției

3.74. Datele din exercițiile ulterioare anului tranzacției pot fi, de asemenea, relevante pentru analiza prețurilor de transfer, dar trebuie să se acorde atenție evitării utilizării 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 tranzația necontrolată este o metodă comparabilă adecvată pentru aplicarea unei anumite metode. Comportamentul părților din exercițiile ulterioare anului tranzacției va fi, de asemenea, relevant în delimitarea cu exactitate a tranzacției reale.

B.5. Date multianuale

3.75. În practică, controlarea datelor pe mai mulți ani (datele multianuale) este adesea utilă într-o analiză de comparabilitate, dar ea nu este o cerință sistematică. Datele multianuale trebuie utilizate doar în cazul în care acestea adaugă valoare analizei prețurilor de transfer. Nu este adecvat să se stabilească orientări prescriptive în care să se indice numărul de ani care trebuie să fie acoperiți de analizele multianuale.

3.76. Pentru a obține o înțelegere completă a datelor și circumstanțelor din jurul tranzacției controlate, în general, ar putea fi utilă controlarea datelor atât din anul examinat, cât și din anii anteriori. Analiza acestor informații ar putea dezvălui fapte care ar fi putut influența (sau ar fi trebuit să influențeze) determinarea prețului de transfer. De exemplu, utilizarea datelor din anii anteriori va arăta dacă pierderea raportată a unui contribuabil într-o tranzacție face parte dintr-un istoric al pierderilor din tranzacții similare, rezultatul unor condiții economice specifice dintr-un an anterior care au crescut costurile în anul următor sau o reflectare a faptului că un produs se află la sfârșitul ciclului său de viață. O astfel de analiză poate fi deosebit de utilă atunci când se aplică una dintre metodele tradiționale, bazate pe profit. A se vedea alineatul 1.151 privind utilitatea datelor multianuale în controlarea situațiilor de pierdere. Datele multianuale pot îmbunătăți, de asemenea, înțelegerea acordurilor pe termen lung.

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

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

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

C. Aspecte legate de conformitate

3.80. O întrebare care apare atunci când se discută necesitatea analizelor de comparabilitate este amploarea sarcinii și a costurilor pe care trebuie 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 tratează recunoașterea clară a faptului că este necesară aplicarea rezonabilă a cerinței de a documenta comparabilitatea.

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

3.82. Contribuabilii trebuie 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 este conformă cu strategia pragmatică de evaluare a riscurilor sau cu principiul prudenței în gestionarea afacerilor. În practică, acest lucru înseamnă că poate fi rezonabil ca un contribuabil să depună relativ mai puțin efort pentru a găsi informații privind comparabilele care susțin tranzacții mai puțin semnificative sau mai puțin controlate. Pentru tranzacțiile simple care se desfășoară într-un mediu stabil și ale căror caracteristici rămân aceleași sau similare, este posibil să nu fie necesară o analiză detaliată de comparabilitate (inclusiv funcțională) în fiecare an.

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

Capitolul IV

Demersuri administrative pentru evitarea și soluționarea litigiilor privind prețurile de transfer

A. Introducere

4.1. Acest capitol examinează diverse proceduri administrative care ar putea fi aplicate pentru a minimiza litigiile privind prețurile de transfer și pentru a ajuta la soluționarea acestora atunci când apar între contribuabili și administrațiile fiscale ale acestora, precum și între diferite administrații fiscale. Astfel de litigii pot apărea chiar dacă îndrumările din prezentul Ghid OCDE sunt urmate într-un efort conștiincios de a aplica principiul valorii de piață. Este posibil ca fie contribuabilii fie administrațiile fiscale 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 mai multe administrații fiscale, atunci când fie venitul se află în posesia diferiților contribuabili (dubla impunere economică, pentru întreprinderile asociate), fie venitul se află în posesia aceleiași entități juridice (dubla impunere juridică, pentru sediile permanente). Dubla impunere este nedorită și ar trebui eliminată ori de câte ori este posibil, deoarece constituie o potențială barieră în calea dezvoltării comerțului internațional și a fluxurilor de investiții. Dubla includere a veniturilor în baza de impozitare a mai multor jurisdicții nu înseamnă întotdeauna că veniturile vor fi efectiv impozitate de două ori.

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

Secțiunea D descrie utilizarea analizelor fiscale simultane efectuate de către două (sau mai multe) administrații fiscale pentru a accelera identificarea, prelucrarea și soluționarea problemelor legate de prețurile de transfer (și a altor probleme fiscale internaționale). Secțiunile E și F descriu unele posibilități de minimizare a litigiilor privind prețurile de transfer între contribuabili și administrațiile fiscale ale acestora. Secțiunea E abordează posibilitatea dezvoltării unor regimuri de protecție (*safe harbours*) 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 condițiile în care contribuabilul poate să recurgă la tranzacțiile controlate specificate. Secțiunea G ia în considerare pe scurt utilizarea procedurilor de arbitraj pentru a rezolva litigiile privind prețurile de transfer între țări.

B. Practici de respectare a prețurilor de transfer

4.4. Practicile de conformare sunt dezvoltate și implementate în fiecare țară membră în conformitate cu legislația și procedurile administrative interne proprii. Multe practici naționale de conformare conțin trei elemente principale: a) reducerea oportunităților de nerespectare a legii (de exemplu, prin reținerea impozitelor și raportarea informațiilor); b) asistență pozitivă pentru conformare (de exemplu, prin educație și publicarea de îndrumări) și c) descurajarea neconformării. Ca o chestiune de suveranitate internă și pentru a se adapta particularităților sistemelor fiscale foarte variate, practicile de conformare rămân în competența fiecărei țări. Cu toate acestea, o aplicare corectă a principiului valorii de piață necesită norme procedurale clare pentru a asigura o protecție adecvată a contribuabilului și pentru a se asigura că veniturile fiscale nu sunt transferate către țări cu norme procedurale prea dure. Cu toate acestea, atunci când un contribuabil verificat într-o țară este membru al unui grup de întreprinderi multinaționale, este posibil ca practicile naționale de conformare fiscală dintr-o țară care verifică un contribuabil să aibă consecințe în alte jurisdicții fiscale. Acest lucru poate fi valabil în special atunci când sunt implicate aspecte legate de prețurile de transfer transfrontaliere, deoarece prețurile de transfer au implicații asupra impozitului colectat în jurisdicțiile fiscale ale întreprinderilor asociate implicate în tranzacția controlată. Dacă aceleași prețuri de transfer nu sunt acceptate în celelalte jurisdicții fiscale, grupul multinațional de întreprinderi poate fi supus dublei impuneri, așa cum se explică la alineatul 4.2. Astfel, administrațiile fiscale trebuie să fie conștiente de principiul valorii de piață atunci când aplică practicile lor naționale de conformare și potențialele implicații ale normelor lor de conformare a prețurilor de transfer pentru alte jurisdicții fiscale și să încerce 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 de alte jurisdicții. În timp ce alte practici de respectare a legislației fiscale sunt utilizate în mod obișnuit în țările membre 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 țări abordează procesul procedurii amiabile și determină răspunsul lor administrativ pentru a asigura respectarea propriilor reguli privind prețurile de transfer. Cele trei aspecte sunt: practicile de verificare (analiză), sarcina probei și sistemele de sancțiuni. Evaluarea acestor trei aspecte va diferi în mod necesar în funcție de caracteristicile sistemului fiscal implicat și, prin urmare, nu este posibil să se descrie un set uniform de principii sau aspecte care să fie relevante în toate cazurile. În schimb, această secțiune urmărește să propună îndrumări generale cu privire la tipurile de probleme care pot apărea și să ofere abordări rezonabile pentru realizarea unui echilibru al intereselor contribuabililor și administrațiilor fiscale implicate într-o investigație 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 va fi 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 greșală onestă. Mai mult, chiar și cel mai bine intenționat inspector fiscal poate trage concluzii greșite din faptele examinate. 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 le ceară contribuabililor, în stabilirea prețurilor de transfer, o precizie care este nerealistă în ceea ce privește datele 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 de afaceri. Prin urmare, inspectorii fiscali trebuie 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 contribuabilului de stabilire a prețurilor, de exemplu dacă grupul multinațional de întreprinderi funcționează pe baza unui centru de profit. A se vedea alineatul 1.5.

B.2 Sarcina probei

4.11. La fel ca în cazul practicilor de verificare, normele privind sarcina probei pentru cazurile fiscale diferă, de asemenea, între țările membre ale OCDE. În majoritatea jurisdicțiilor, administrația fiscală poartă sarcina probei atât în propriile relații interne cu contribuabilul (de exemplu, evaluare și căi de atac), cât și în litigii. În unele dintre aceste țări, sarcina probei poate fi inversată, permițând administrației fiscale să estimeze venitul impozabil, în cazul în care se constată că contribuabilul nu a acționat cu bună-credință, de exemplu, prin faptul că nu a cooperat sau nu a respectat solicitările rezonabile de documentare sau a depus 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 în ceea ce privește 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 *primă 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 documentele sale contabile care permit administrației fiscale să își desfășoare verificarea. În unele țări, contribuabilii au datoria, prin lege, să coopereze cu administrațiile fiscale. În cazul în care un contribuabil nu cooperează, administrația fiscală poate fi împuternicită să estimeze veniturile

contribuabilului și să își asume faptele relevante pe baza experienței acumulate. În aceste cazuri, administrațiile fiscale nu trebuie să încerce să impună un nivel de cooperare atât de ridicat încât să facă prea dificilă respectarea legii de către contribuabilii rezonabili.

4.13. În țările în care sarcina probei revine contribuabilului, administrațiile fiscale nu au, în general, libertatea de a formula evaluări care nu au o bază legală solidă împotriva contribuabililor. O administrație fiscală dintr-o țară membră a OCDE, de exemplu, nu poate produce o evaluare bazată pe venitul imposibil 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 probei impusă contribuabilului nu ar fi satisfăcută în cazul în care o administrație fiscală a produs o evaluare care a fost întemeiată în mod solid în drept.

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

4.15. Să luăm în considerare aceleași fapte ca în exemplul din alineatul precedent. În cazul în care sarcina probei este din nou un comportament orientativ, este posibil ca un contribuabil din prima jurisdicție care este o filială a unui contribuabil din a doua jurisdicție (fără a aduce atingere sarcinii probei și prezentului Ghid OCDE) să nu poată sau să nu dorească să demonstreze că prețurile sale de transfer sunt 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. Iată de ce celor două administrații fiscale le va fi dificil să ajungă la un numitor comun în procedurile autorităților competente.

4.16. În practică, nici țările, nici contribuabilii nu trebuie 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 sarcinii probei și să evite utilizarea inadecvată a acesteia în cursul examinării unui caz de prețuri 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 de 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 trebuie 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. Sancțiuni

4.18. Sancțiunile au cel mai adesea rolul de a furniza măsuri de descurajare a nerespectării legii în cazul în care conformitatea în cauză se poate referi la cerințe procedurale precum furnizarea informațiilor necesare sau depunerea declarațiilor sau la stabilirea substanțială a obligației fiscale. Sancțiunile sunt, în general, concepute pentru a face plățile obligațiilor fiscale incomplete și alte tipuri de neconformitate mai costisitoare decât conformarea. Comisia pentru afaceri fiscale a recunoscut că promovarea conformității trebuie să fie obiectivul principal al penlităților pecuniare civile. Raportul OCDE *Drepturile și obligațiile contribuabililor* (1990). Dacă o procedură amiabilă între două țări are ca rezultat o retragere sau o reducere a unei ajustări, este important să existe posibilități de anulare sau atenuare a unei sancțiuni impuse de administrațiile fiscale.

4.19. Trebuie să se acorde atenție comparării diferitelor practici și politici naționale de sancționare între ele. În primul rând, orice comparație trebuie să țină cont de faptul că pot exista nume diferite utilizate în diferite țări pentru

sanctiuni care îndeplinesc aceleași scopuri. În al doilea rând, ar trebui luate în considerare măsurile generale de conformare ale unei țări membre OCDE. Practicile naționale de 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 datoriei 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 descurajărilor pecuniare (de exemplu, un impozit suplimentar impus ca urmare a plății insuficiente ale impozitului în plus față de valoarea plății insuficiente). Natura sancțiunilor fiscale poate fi, de asemenea, afectată de sistemul judiciar al unei țări. Majoritatea țărilor nu aplică sancțiuni fără culpă; în unele țări, de exemplu, impunerea unei sancțiuni fără culpă ar fi împotriva principiilor care stau la baza sistemului lor juridic.

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

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

4.22. Deși unele țări se pot referi la o „sancțiune”, aceeași impunere sau o impunere similară de către o altă țară poate fi clasificată drept „dobândă”. Prin urmare, regimurile de „sancțiuni” ale unor țări pot include o „taxă suplimentară” sau „dobânzi”, pentru 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. Sancțiunile pecuniare civile pentru subdeclararea impozitelor sunt frecvent declanșate de una sau mai multe dintre următoarele: o subdeclarare a obligației fiscale care depășește un anumit prag, neglijența contribuabilului sau sustragerea comisă cu intenție (și, de asemenea, fraudă, deși fraudă poate declanșa sancțiuni penale mult mai grave). Multe țări membre ale OCDE impun sancțiuni pecuniare civile pentru neglijență sau intenție deliberată, în timp ce doar câteva țări penalizează subdeclararea „fără culpă” a obligațiilor

fiscale.

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

4.25. Îmbunătățirea conformării în domeniul prețurilor de transfer reprezintă o preocupare pentru țările membre OCDE, iar utilizarea adecvată a sancțiunilor poate juca un rol în abordarea acestei preocupări. Cu toate acestea, având în vedere natura problemelor legate de prețurile de transfer, 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 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 trebuie să se asigure că practicile sale de conformitate a prețurilor de transfer nu sunt puse în aplicare într-un mod incompatibil cu obiectivele Convenției Fiscale Model a OCDE, evitând denaturările menționate mai sus.

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

4.28. Deoarece sancțiunile 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 ar fi nejustificat de dură atunci când este atribuită erorii din 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 acelor contribuabili care au

depus eforturi rezonabile și cu bună-credință pentru a stabili termenii tranzacțiilor lor cu întreprinderile asociate într-o manieră consecventă cu principiul valorii de piață. În special, ar fi nepotrivit să se impună o sancțiune pentru prețurile de transfer unui contribuabil pentru că nu a luat în considerare datele 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 al OCDE ¹⁷

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

4.30. Articolul 25 stabilește trei domenii diferite în care sunt utilizate în general procedurile amiable. 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 impunerii în cazurile 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 problemele dublei impunerii juridice, dar și a dublei impunerii economice care rezultă din ajustările prețurilor de transfer efectuate în conformitate cu Articolul 9 alineatul (1).

4.31. Alineatul 5 din Articolul 25, care a fost încorporat în Modelul de Convenție Fiscală 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 amiable 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,

¹⁷ Membrii Cadrului incluziv privind erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor (BEPS) au convenit asupra unui standard minim în ceea ce privește soluționarea litigiilor legate de tratat. Această secțiune C din Capitolul IV nu este destinată să fie o explicație a standardului minim și, prin urmare, nu există nicio aluzie că toți membrii Cadrului incluziv sunt de acord cu 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) jurisdicțiile trebuie să se asigure că obligațiile din tratat legate de procedura amiabilă sunt puse în aplicare pe deplin cu bună-credință și că cazurile de procedură amiabilă sunt soluționate în timp util; (2) țările trebuie să se asigure că procesele administrative promovează prevenirea și soluționarea în timp util a litigiilor legate de tratat și (3) țările trebuie să se asigure că acei contribuabili 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.

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 al OCDE). De asemenea, trebuie remarcat faptul că Convenția multilaterală privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate ²⁸ (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 din procedura amiabilă, 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 obligației 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

²⁸ Convenția 90/436/CEE.

primară ca parte a procesului consultativ cu a doua administrație fiscală, caz în care Ajustarea corespondentă este 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 dacă sunt întemeiate, 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 venit 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 ale OCDE care consideră că procedura amiabilă se aplică în cazurile de ajustare a prețurilor de transfer, inclusiv dacă ar trebui furnizată o ajustare corespondentă, chiar și în absența unei dispoziții comparabile cu Articolul 9 alineatul 2. Alineatul 12 observă că acele state care nu sunt de acord cu acest punct de vedere în practică, găsesc mijloace de remediere a dublei impunerii economice în majoritatea cazurilor care în care sunt implicate întreprinderi de bună credință prin utilizarea dispozițiilor din legislația lor internă.

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 lăsând calculul neschimbat și scutind întreprinderea asociată de la plata propriului impozit plătit în statul respectiv pentru impozitul 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 în conformitate cu o procedură de arbitraj comparabilă cu cea prevăzută la Articolul 25 alineatul 5, care prevede o ajustare corespondentă, ajustările corespondente nu sunt obligatorii, reflectând regula că administrațiile fiscale nu sunt obligate să ajungă la un acord în cadrul procedurii amiabile. În conformitate cu Articolul 9 alineatul 2, administrația fiscală trebuie să realizeze o ajustare corespondentă numai în măsura în care consideră că ajustarea primară este justificată atât în principiu, cât și în valoare. Caracterul neobligatoriu al ajustărilor corespondente este necesar pentru ca o administrație fiscală să nu fie forțată să accepte consecințele unei ajustări arbitrare sau capricioase de

către un alt stat. De asemenea, este important să se mențină suveranitatea fiscală a fiecărei țări membre OCDE.

4.36. Odată ce administrația fiscală a fost de acord să realizeze o ajustare corespundentă, 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 în exces a impozitului în jurisdicția fiscală care a fost de acord să facă Ajustarea corespundentă (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 îndelungate între anul vizat de ajustare și anul acceptării acesteia de către contribuabil sau o hotărâre judecătorească definitivă, administrația fiscală trebuie să aibă flexibilitatea de a conveni să facă ajustările corespunzătoare pentru anul acceptării sau al deciziei privind ajustarea primară. Această abordare trebuie să se bazeze pe legislația internă pentru a fi implementată. 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 corespundente pot fi un mijloc foarte eficient de a obține scutirea de la dubla impunere care rezultă din ajustările prețurilor de transfer. În general, țările membre OCDE depun eforturi cu bună-credință pentru a ajunge la un acord ori de câte ori este invocată procedura amiabilă. Prin procedura amiabilă, administrațiile fiscale pot aborda problemele într-o procedură necontencioasă, obținând adesea o soluționare negociată în interesul tuturor părților. De asemenea, permite administrațiilor fiscale să ia în considerare alte aspecte legate de drepturile de impozitare, cum ar fi impozitele reținute la sursă.

4.38. Cel puțin o țară membră OCDE are o procedură care poate reduce necesitatea ajustărilor primare, permițând contribuabilului să raporteze un preț de transfer în scopuri fiscale, adică, în opinia contribuabilului, un preț în 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 trebuie să

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

C.3. Preocupări legate de proceduri

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

4.41. Contribuabilii și-au exprimat, de asemenea, temerile în legătură cu cazurile lor, și anume că acestea ar putea 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, o autoritate competentă trebuie să se angajeze în discuții cu alte autorități competente într-un mod principal, 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 proprii aceluia caz. Contribuabilii nu trebuie descurajați să inițieze proceduri amiabile în cazul în care se aplică Articolul 25.

4.42. Preocupările 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 internă pentru modificarea evaluărilor fiscale pot face ca ajustările corespundente să nu fie disponibile dacă convenția fiscală relevantă nu primează asupra acestor limite;
3. Cazurile de procedură amiabilă pot dura mult timp;
4. Participarea contribuabililor poate fi limitată;
5. Este posibil ca îndrumările publicate să nu fie disponibile imediat pentru a instrui contribuabilii cu privire la modul în care poate fi utilizată procedura amiabilă și
6. Este posibil să nu existe proceduri de suspendare a colectării deficiențelor fiscale sau a acumulării de dobânzi până la soluționarea cazului procedurii amiabile.

C.4. Orientări, demersuri și măsuri adoptate pentru a aborda preocupările ridicate de 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 corespundente 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 unui 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 elementul 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: angajamentul 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); angajamentul de a publica norme,

linii directe 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); angajamentul de a preciza că încheierea tranzacțiilor între autoritățile fiscale și contribuabili nu împiedică accesul la procedura amiabilă (elementul 2.6) și angajamentul 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 corespundente a expirat. Alineatul 2 al Articolului 9 nu specifică dacă trebuie să existe un termen după care să nu se mai facă ajustări corespundente. Unele jurisdicții fiscale preferă o abordare deschisă, astfel încât dubla impunere să poată fi atenuată. Alte jurisdicții fiscale consideră că abordarea deschisă nu este rezonabilă în scopuri administrative. Astfel, scutirea poate depinde de faptul dacă convenția aplicabilă depășește termenele interne, stabilește alte termene sau leagă punerea în aplicare a scutirii de termenele prevăzute de legislația internă.

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, e posibil ca o jurisdicție fiscală, în temeiul legislației sale interne, să nu poată face o ajustare corespundentă 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 trebuie 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 orice acord la care au ajuns autoritățile competente în conformitate cu procedura amiabilă să fie pus în aplicare fără a aduce atingere termenelor din dreptul intern al statelor contractante. Alineatul 29 din Comentariul privind Articolul 25 recunoaște că ultima frază din Articolul 25 alineatul 2 prevede în mod neechivoc obligația de a pune în aplicare astfel de acorduri (și constată că impedimentele în ceea ce privește punerea în aplicare care există la momentul încheierii unei convenții fiscale ar trebui, în general, să fie încorporate în termenii acordului în sine). Prin urmare, termenele nu împiedică efectuarea ajustărilor corespundente în cazul în care o convenție bilaterală include această dispoziție. Cu toate acestea, este posibil ca unele jurisdicții fiscale să nu dorească sau să nu poată să își depășească termenele interne în acest fel și să

fi formulat rezerve explicite cu privire la acest aspect. Prin urmare, țările membre OCDE sunt încurajate, pe cât posibil, să prelungească termenele naționale în scopul efectuării ajustărilor corespunzătoare atunci când au fost invocate proceduri amiabile.

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

4.49. Lucrările privind Acțiunea 14 din planul de acțiune BEPS abordează în mod direct impedimentul pe care îl pot prezenta termenele prevăzute de legislația internă în ceea ce privește procedurile amiabile eficiente. Elementul 3.3 al standardului minim al Acțiunii 14 include o recomandare ca jurisdicțiile să includă a doua frază din alineatul 2 al Articolului 25 în convențiile lor fiscale pentru a se asigura că termenele de drept intern (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 din planul de acțiune BEPS prevede că acea țară trebuie să fie dispusă să accepte o dispoziție alternativă a Convenției care limitează timpul 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 procedura amiabilă nu este disponibilă. O astfel de jurisdicție ar satisface acest element al standardului minim în care dispoziția alternativă a Convenției 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 BEPS privind Acțiunea 14, are următorul conținut:

[În Articolul 9]:

(3) Un stat contractant nu va include în profiturile unei întreprinderi și nu va impozita în consecință profiturile care ar fi fost acumulate de întreprindere, dar, din cauza condițiilor menționate la alineatul (1), nu au fost acumulate astfel, după *[perioada convenită bilaterală]* 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 din planul de acțiune BEPS prevede, de asemenea, că o astfel de țară trebuie să accepte 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 și specificată. În plus, în cazul în care termenele naționale pot fi prelunghite 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 al 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/decizia de impunere”, sau o dată anterioară, așa cum s-a discutat la alineatele 21-24 din Comentariul privind Articolul 25. Deși unele țări consideră că o perioadă de trei ani este prea scurtă pentru a invoca procedura, alte țări o consideră prea lungă și au formulat rezerve în acest sens. Comentariul privind Articolul 25 indică faptul că termenul „trebuie să fie considerat ca fiind minim, astfel încât statele contractante să fie lăsate libere să convină în convențiile lor bilaterale asupra unei perioade mai lungi în interesul contribuabililor”. 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 actului de impunere. Alineatul 23 discută cazurile de autoevaluare. Alineatul 24 clarifică faptul că „în cazul în care combinația de decizii sau acțiuni întreprinse în ambele state contractante care au ca rezultat impozitarea neconformă cu Convenția, aceasta începe să curgă numai de la prima notificare a celei mai recente decizii sau acțiuni”.

4.54. Pentru a minimiza posibilitatea ca termenele să împiedice procedura amiabilă să asigure în mod eficient scutirea sau evitarea dublei impuneri, contribuabililor trebuie să li se permită să se folosească de procedură cât mai curând posibil, ceea ce se întâmplă de îndată ce este posibilă o ajustare. Consultarea timpurie a autorității competente, înainte de adoptarea oricăror măsuri irevocabile de către oricare dintre administrațiile fiscale, poate asigura că există cât mai puține impedimente procedurale posibile în calea obținerii

unei concluzii reciproc acceptabile la discuții. Cu toate acestea, este posibil ca unele autorități competente să nu dorească să fie implicate într-un astfel de stadiu incipient, deoarece o ajustare propusă poate să nu ducă la o acțiune finală sau poate să nu declanșeze o cerere de ajustare corespundentă. În consecință, o invocare prematură a procedurii amiabile poate crea lucrări inutile.

C.4.3. Durata procedurii amiabile

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

4.56. 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 amiabile⁹ care a fost elaborat pentru a oferi o măsură tangibilă de evaluare a efectelor implementării standardului minim al Acțiunii 14 (a se vedea elementele 1.5 și 1.6). În plus, se așteaptă ca alte elemente ale standardului minim al Acțiunii 14 legate de autoritatea personalului responsabil de procedurile amiabile (elementul 2.3), indicatorii de performanță pentru funcțiile autorității competente (elementul 2.4) și resursele adecvate ale autorității competente (elementul 2.5) să contribuie la soluționarea în timp util a cazurilor de procedură amiabilă.

4.57. În plus, adoptarea în convențiile 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

⁹ 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.

măsură să le soluționeze în perioada de doi ani menționată în dispoziția respectivă trebuie 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, contribuabilul nu are dreptul specific de a participa la proces. S-a susținut că și contribuabilul trebuie să aibă dreptul de a participa la procedura amiabilă, inclusiv cel puțin 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 trebuie 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 în multiple acorduri bilaterale nu este un proces contencios. În timp ce aportul contribuabilului poate fi, în unele cazuri, utile procedurii, trebuie reamintit faptul că procedura amiabilă este un proces interguvernamental și că orice participare a contribuabililor la acest proces trebuie să fie supusă discreției și acordului reciproc al autorităților competente.

4.60. În afara contextului discuțiilor propriu-zise dintre autoritățile competente, contribuabilul este esențial să ofere autorităților competente toate informațiile relevante pentru problemă în timp util. Autoritățile competente dispun de resurse limitate, iar contribuabilii trebuie să depună toate eforturile pentru a facilita procesul, în special în cazurile complexe, intense de stabilire a prețurilor de transfer, în care ar putea fi dificil pentru autoritățile competente să dezvolte o înțelegere completă și corectă a activităților întreprinderilor asociate. În plus, deoarece procedura amiabilă este concepută în mod fundamental ca mijloc de acordare a asistenței unui contribuabil, autoritățile competente trebuie 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, autoritățile competente 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 soluțiile avute în vedere de autoritățile competente. Aceste practici, deja procedura standard în majoritatea țărilor, trebuie să fie adoptate pe o scară cât mai largă. Acestea sunt reflectate în Manualul OCDE pentru derularea eficientă a procedurilor amiabile.

C.4.5. Publicarea instrucțiunilor privind procedura amiabilă

4.62. Aportul contribuabililor 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 trebuie 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. Aceste instrucțiuni trebuie să fie redactate într-un limbaj clar și simplu și trebuie 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 ar putea implica aspecte care intră în domeniul de aplicare al unei convenții fiscale, 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 în convenție și că țările trebuie 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 profilurilor procedurii amiabile pe o platformă publică comună, pentru a pune la dispoziție pe scară largă datele de contact ale autorității competente, link-urile către ghidurile naționale relevante și alte informații utile specifice fiecărei țări. Aceste profiluri de țară, elaborate de membrii Cadrului incluziv privind BEPS¹⁰ în conformitate cu un model de raportare convenit elaborat în acest scop, sunt publicate pe site-ul OCDE.¹¹

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 o depună împreună cu o cerere de asistență la autoritățile competente. În conformitate cu elementul 3.2, țările nu trebuie 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 soluția auditului între autoritățile fiscale și contribuabili nu împiedică accesul la procedura amiabilă.

¹⁰ Consultați www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#membership.

¹¹ Consultați www.oecd.org/tax/beps/country-map-profiles.htm.

- Unele dintre cele mai 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 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 multilaterale și acordurile de stabilire a prețului în avans (Bune practici nr. 11). Bunele practici nr. 9 recomandă ca aceste instrucțiuni să prevadă că contribuabililor li se va permite accesul 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 sunt limitate, 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 de întreprinderi multinaționale 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, o recomandare ca țările să ia măsurile adecvate pentru a prevedea suspendarea procedurilor de colectare pe perioada în care este în curs o procedură amiabilă; o astfel de suspendare a colectărilor trebuie 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. Indiferent dacă colectarea deficienței este suspendată sau suspendată 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 normele inconsecvente privind dobânda din cele două țări pot duce la costuri suplimentare pentru grupul de întreprinderi multinaționale 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 de la început în condiții de valoare de piață. După cum s-a menționat mai sus, buna practică nr.10 din Raportul privind Acțiunea 14 BEPS prevede recomandarea ca țările să publice instrucțiunile privind procedura amiabilă care să includă îndrumări cu privire la luarea în considerare a dobânzii în procedura amiabilă. În plus, profilurile procedurii amiabile de țară elaborate în conformitate cu elementul 2.2 din standardul minim al Acțiunii 14 includ informații despre modul în care dobânzile și penalitățile sunt tratate de anumite țări în contextul procedurii amiabile.

4.67. Cuanțul 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 ajustarea 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 obligației fiscale subevaluate și neincasate 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. În anumite cazuri poate fi potrivit ca ambele autorități competente să convină că nu vor calcula sau plăti dobânzi pentru ajustarea în cauză, dar acest lucru nu poate fi posibil în lipsa unei prevederi speciale în tratatele bilaterale care să reglementeze această problemă. Această abordare ar reduce, de asemenea, complexitatea administrativă. Cu toate acestea, deoarece dobânda pentru deficiență și dobânda pentru plata excedentară sunt atribuibile diferiților contribuabili din diferite jurisdicții, nu există nicio asigurare în cadrul unei astfel de abordări că s-ar obține un rezultat economic adecvat.

C.5. Ajustări 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 face alocarea efectivă a profiturilor în concordanță cu ajustarea primară a prețurilor de transfer, unele țări care au propus o ajustare a prețurilor de transfer vor impune în legislația lor internă o tranzacție constructivă (o tranzacție secundară), prin care profiturile excedentare rezultate dintr-o ajustare primară sunt tratate ca fiind transferate într-o altă formă și impozitate în consecință. În general, tranzacțiile secundare vor lua forma reconstituirii de dividende, participare la capitalurile proprii sau împrumuturi. De exemplu, o țară care efectuează o ajustare primară a venitului unei filiale a unei societăți-mamă străine poate trata profiturile excedentare aflate în mâinile societății-mamă străine drept dividende, caz în care se poate aplica impozitul reținut la sursă. Este posibil ca filiala să fi plătit un preț de transfer excesiv societății-mamă străine ca mijloc de evitare a impozitului reținut la sursă. Astfel, ajustările secundare încearcă să contabilizeze diferența dintre profitul impozabil redeterminat și profitul înregistrat inițial. Supunerea la impozitare a unei tranzacții secundare dă naștere unei ajustări secundare a prețurilor de transfer (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 datele cazului și de legislație fiscală ale țării care afirmă ajustarea secundară.

4.69. Un alt exemplu în care administrația fiscală încearcă să stabilească o tranzacție secundară poate fi 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. În general trebuie să fie abordate rata dobânzii care urmează să fie aplicată, cadrul temporal care trebuie atașat efectuării plăților de dobânzi, dacă este cazul, și dacă dobânda urmează să fie capitalizată. Abordarea împrumutului neimpozabil poate avea un efect nu numai pentru anul la care se referă o ajustare primară, ci și pentru anii următori până în momentul în care reconstituirea împrumutului este luată în considerare de administrația fiscală care afirmă că ajustarea secundară a fost rambursată.

4.70. 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 dividendelor neimpozabile (*constructive dividends*), orice impozit reținut la sursă care este

apoi impus poate să nu fie exonerat, deoarece este posibil să nu existe o încasare considerată în temeiul legislației interne a celeilalte țări.

4.71. 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 ar putea refuza să acorde scutiri în ceea ce privește ajustările secundare ale altor țări și, într-adevăr, nu sunt obligate să facă acest lucru în temeiul Articolului 9.

4.72. 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 în lanț până la o societate-mamă comună, urmat de repatrierea participării la capitalul propriu în sens invers pentru a ajunge la cealaltă societate implicată în tranzacție. Ar putea fi create multe tranzacții ipotetice, ridicând întrebări dacă consecințele fiscale trebuie să fie declanșate în alte jurisdicții decât cele implicate în tranzacția pentru care a fost efectuată ajustarea primară. Acest lucru ar putea fi evitat dacă tranzacția secundară ar fi un împrumut, dar repatrierea împrumuturilor nu este utilizată de majoritatea țărilor în acest scop și au propriile complicații din cauza problemelor legate de dobânda atribuită. Ar fi inadecvat ca acționarii minoritari care nu sunt părți la tranzacțiile controlate și care, în consecință, nu au primit numerar excedentar, să fie considerați beneficiari ai repatrierii de dividende, chiar dacă un dividend non-proportional poate fi considerat incompatibil cu cerințele legislației aplicabile privind societățile comerciale. În plus, ca urmare a interacțiunii cu sistemul de creditare străin, o ajustare secundară poate reduce excesiv 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, se recomandă jurisdicțiilor în procesul de formulare sau revizuire a politicii în această privință 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 implică reclasificarea unei plăți de dividende, valoarea dividendului (până la valoarea ajustării primare) ar fi exclusă din venitul brut al beneficiarului (deoarece ar fi fost deja contabilizată 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 vor face în timp, deși legislația internă poate limita timpul în care contul poate fi închis. Această abordare este identică cu utilizarea unui împrumut reconstituit ca tranzacție secundară pentru a contabiliza profiturile excedentare în mâinile uneia dintre părțile la tranzacția controlată. Cu toate acestea, acumularea dobânzii în cont ar putea avea însă propriile consecințe fiscale, ceea ce ar putea complica procesul, în funcție de momentul în care începe să se acumuleze dobândă în conformitate cu legislația internă (așa cum s-a discutat la alineatul 4.69). Unele jurisdicții 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 cunoștința 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 repatrierii astfel încât orice rambursare din cont sau plată de dobândă aferentă soldului restant al contului să poată fi clar identificată și tratată conform legilor naționale din acea țară. Totodată, pot apărea probleme legate de câștigurile și pierderile de curs valutar.

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

D. Controale fiscale simultane

D.1. Definiție și context

4.79. Controlul fiscal simultan este o formă de asistență reciprocă, utilizat 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 jurisdicție terță reprezintă o cheie pentru o inspecție fiscală, deoarece acestea conduc, în general, la schimburi de informații mai rapide și mai eficiente. Din punct de vedere istoric, controalele fiscale simultane pe probleme legate de prețurile de transfer s-au 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 aceste controale fiscale simultane ar putea avea un rol mai amplu, deoarece ar putea îmbunătăți caracterul adecvat al datelor disponibile administrațiilor fiscale participante pentru analizele prețurilor de transfer. De asemenea, s-a sugerat că aceste controale fiscale simultane ar putea contribui la reducerea posibilităților de dublă impunere economică, la reducerea costurilor de conformare pentru contribuabili și la accelerarea soluționării problemelor. Într-un control simultan, dacă se realizează o reevaluare, ambele țări implicate depune eforturi pentru a ajunge la un rezultat care să evite dubla impunere pentru grupul multinațional de întreprinderi.

4.80. 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 examinările simultane pot fi găsite în modulul relevant al Manualului privind schimbul de informații, care a fost adoptat de Comitetul pentru afaceri fiscale la 23 ianuarie 2006 (a se vedea www.oecd.org/ctp/eoi/manual).

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

D.2. Temeiul juridic pentru controalele fiscale simultane

4.82. Controalele fiscale simultane intră în sfera de aplicare a schimbului de informații în temeiul Articolului 26 din Modelul de Convenție Fiscală al 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).

4.83. 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.

4.84. 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

4.85. 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 jurisdicții și de diferitele perioade fiscale deschise pentru control. Cu toate acestea, aceste probleme pot fi atenuate printr-un schimb imediat al programului 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 imediat al programului de control 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.

4.86. Odată ce un caz este selectat pentru un control simultan, se obișnuiește ca inspectorii fiscali sau inspectorii 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 trebuie să informeze în avans partenerii săi din tratat că este supusă acestei cerințe înainte de începerea controlului simultan.

4.87. 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.

4.88. Unul dintre obiectivele controalelor fiscale simultane este acela 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. Procesul de control fiscal simultan poate ajuta administrațiile fiscale să stabilească aceste fapte mai rapid, mai eficient și mai economic.

4.89. Procesul ar putea permite, de asemenea, identificarea potențialelor litigii privind prețurile de transfer într-un stadiu incipient, reducând astfel la minimum litigiile cu contribuabilii. Acest lucru s-ar putea întâmpla atunci când, pe baza informațiilor obținute în cursul unui control fiscal simultan, inspectorii fiscali participanți au posibilitatea de a discuta orice divergențe de opinie cu privire la condițiile de stabilire a prețurilor de transfer care există

între întreprinderile asociate și sunt în măsură să reconcilieze aceste afirmații. Atunci când se întreprinde un astfel de proces, inspectorii fiscali în cauză trebuie, pe cât posibil, să ajungă la declarații concordante 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.

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

4.91. Chiar dacă nu se poate ajunge la un acord între administrațiile fiscale în cursul unui control fiscal simultan cu privire la prețurile de transfer ale întreprinderilor asociate, Acordul model al OCDE prevede că oricare dintre întreprinderile asociate poate fi în măsură să prezinte o cerere de deschidere a unei proceduri amiabile pentru a evita dubla impunere economică într-un stadiu mai timpuriu decât dacă nu ar exista un control fiscal simultan. În acest caz, controalele fiscale simultane pot reduce semnificativ intervalul de timp dintre ajustările efectuate de o administrație fiscală asupra obligației fiscale a unui contribuabil și implementarea unei proceduri amiabile. În plus, Acordul model al OCDE prevede că controalele fiscale simultane pot 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.

4.92. 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 controlarea prețurilor de transfer între întreprinderile asociate poate oferi unei întreprinderi multinaționale posibilitatea de a-și

asuma un rol mai activ în soluționarea problemelor legate de prețurile de transfer. Prin prezentarea faptelor și argumentelor relevante fiecărei administrații fiscale participante în timpul controlului fiscal simultan, întreprinderile asociate pot contribui la evitarea neînțelegerilor și la facilitarea determinării și evaluării concomitente de către administrațiile fiscale a condițiilor de stabilire a prețurilor de transfer. Astfel, întreprinderile asociate pot obține certitudine cu privire la prețurile lor de transfer într-un stadiu incipient. A se vedea alineatul 4.79.

D.4. Recomandare privind utilizarea controalelor fiscale simultane

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

4.94. Odată cu creșterea globalizării comerțului și afacerilor și a complexității tranzacțiilor între întreprinderi multinaționale, problemele legate de prețurile de transfer au devenit din ce în ce mai importante. Controalele fiscale simultane pot atenua dificultățile întâmpinate atât de contribuabili, cât și de administrațiile fiscale legate de stabilirea prețurilor de transfer ale întreprinderilor multinaționale. Prin urmare, se recomandă o utilizare mai susținută a controalelor fiscale simultane în controlarea 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 de întreprinderi multinaționale.

E. Regimuri de protecție

E.1. Introducere

4.95. Aplicarea principiului valorii de piață poate fi un proces consumator de resurse. Aceasta poate impune contribuabililor și administrațiilor fiscale o sarcină administrativă dificilă, care poate fi exacerbată atât de normele complexe, cât și de cerințele de conformitate rezultate. Aceste fapte au determinat țările membre ale OCDE să analizeze dacă și când ar fi adecvate regulile regimului de protecție (*safe harbour*) în zona prețurilor de transfer.

4.96. Atunci când acest Ghid a fost adoptat în 1995, punctul de vedere exprimat cu privire la normele regimului de protecție a fost, în general, negativ. S-a sugerat că, deși regimurile de protecție ar putea simplifica respectarea și administrarea prețurilor de transfer, normele regimului de protecție pot ridica probleme fundamentale care ar putea avea efecte negative asupra deciziilor de stabilire a prețurilor întreprinderilor implicate în tranzacții

controlate. S-a sugerat că regimurile de protecție unilaterale pot avea un impact negativ asupra veniturilor fiscale ale jurisdicției care implementează regimul de protecție, precum și asupra veniturilor fiscale ale jurisdicțiilor 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 prețurile de transfer pentru regimul de protecție nu sunt, în general, recomandabile și, în consecință, utilizarea regimului de protecție nu a fost recomandată.

4.95. În ciuda acestor concluzii în general negative, o serie de jurisdicții au adoptat norme privind regimul de protecție. Aceste reguli au fost aplicate, în general, contribuabililor mai mici și/sau tranzacțiilor mai puțin complexe. În general, acestea sunt evaluate favorabil atât de administrațiile fiscale, cât și de contribuabili, care indică că beneficiile regimurilor de protecție depășesc preocupările conexe atunci când astfel de norme sunt atent direcționate și prescise și atunci când se depun eforturi pentru a evita problemele care ar putea apărea din cauza regimurilor considerate necorespunzătoare ale regimului de protecție.

4.96. Caracterul adecvat al regimurilor de protecție e 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 administrația fiscală care a adoptat în mod expres regimul de protecție.

4.97. Deși de regimul de protecție beneficiază în primul rând contribuabilii, prin asigurarea unei utilizări optime a resurselor, și administrațiile fiscale pot beneficia de aceasta. Administrațiile fiscale pot transfera resursele de audit și verificare de la contribuabili mai mici și tranzacții mai puțin complexe (care pot fi de obicei soluționate în practică în mod consecvent atât în ceea ce privește metodologia prețurilor de transfer, cât și rezultatele reale) la cazuri 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, proiectarea regimurilor de protecție necesită o atenție deosebită la preocupările legate de gradul de apropiere de prețurile în condiții de valoare de piață care ar fi permise în determinarea prețurilor de transfer în conformitate cu normele privind regimurile de protecție pentru contribuabilii eligibili, potențialul de a crea oportunități de planificare fiscală inadecvate, inclusiv dubla neimpozitare a veniturilor, tratamentul echitabil al contribuabililor situați în mod similar și potențialul de dublă impozitare care rezultă din posibila incompatibilitate a regimurilor de protecție cu principiul valorii de piață sau cu practicile altor jurisdicții.

4.98. Următoarea discuție ia în considerare beneficiile și preocupările legate de dispozițiile privind regimul 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 regimului de protecție

4.101. Unele dintre dificultățile care apar în aplicarea principiului valorii de piață pot fi evitate prin furnizarea circumstanțelor 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”.

4.102. În cadrul sistemului de prețuri de transfer, regimul de protecție este o dispoziție care se aplică unei categorii 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. Regimul de protecție înlocuiește obligațiile mai simple pentru 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. Alternativ, regimul 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 unele sau toate cerințele asociate privind documentația prețurilor de transfer.

4.103. În scopul discuției din această secțiune, regimurile de protecție nu includ măsuri de simplificare administrativă care nu implică în mod direct determinarea prețurilor în condiții de valoare de piață, de exemplu, simplificate sau scutite de la cerințele de documentare (în absența unei determinări a prețurilor) și proceduri prin care o administrație fiscală și un contribuabil convin asupra prețurilor de transfer înainte de tranzacțiile controlate (acorduri de preț în avans), care sunt discutate în Secțiunea F a acestui capitol. Discuția din această secțiune nu se extinde și la dispozițiile fiscale menite să prevină datoriile „excesive” într-o filială străină (regulile „subcapitalizării”).

4.104. Deși nu ar îndeplini pe deplin descrierea de mai sus a unei regimuri 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, ar putea fi stabilită o prezumție relativă conform căreia o autoritate fiscală stabilește un obiectiv obligatoriu de stabilire a prețurilor, sub rezerva dreptului contribuabilului de a demonstra că prețul său de transfer este în concordanță cu principiul valorii de piață. În cadrul unui astfel de sistem, este esențial ca contribuabilul să nu suporte o sarcină mai mare pentru a demonstra că prețul său este în concordanță 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. Beneficiile regimului de protecție

4.105. Principalele avantaje ale regimului de protecție sunt următoarele:

1. Simplifică aplicarea regulilor și reduce, pentru contribuabilii eligibili, costurile de conformare în stabilirea și documentarea condițiilor adecvate pentru calificarea tranzacțiilor controlate;
2. Oferă certitudine contribuabililor eligibili 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 controlarea tranzacțiilor cu risc mai mic la controlarea tranzacțiilor și a contribuabililor cu risc mai complex sau mai mare.

E.3.1. Reducerea obligațiilor

4.106. Aplicarea principiului valorii de piață poate necesita colectarea și analiza datelor care pot fi dificil de obținut și/sau evaluat. În anumite cazuri, o astfel de complexitate poate fi disproporționată în funcție de dimensiunea întreprinderii, a funcțiilor pe care le desfășoară și a riscului asociat prețului de transfer inerent la nivelul tranzacțiilor sale controlate.

4.107. Regimurile de protecție bine concepute pot reduce în mod semnificativ sarcinile administrative prin eliminarea cerințelor de colectare a datelor și a documentației asociate în schimbul tranzacțiilor eligibile pentru stabilirea prețurilor de către contribuabili în cadrul parametrilor stabiliți de regimurile de protecție. În special în domeniile în care riscurile asociate prețurilor de transfer sunt mici, iar sarcina administrativă a aplicării regulilor și documentării este disproporționată în raport cu aceste riscuri, un astfel de sistem poate fi reciproc avantajos pentru contribuabili și administrațiile fiscale. În cadrul regimului de protecție, contribuabilii ar putea stabili prețuri de transfer care nu vor fi contestate de administrațiile fiscale care oferă regimul de protecție fără a fi obligați să caute tranzacții comparabile sau să cheltuiască resurse pentru a demonstra conformitatea prețurilor lor de transfer.

E.3.2. Certitudine

4.108. 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, cu condiția ca acestea să îndeplinească condițiile de eligibilitate și să-i respecte prevederile.

Administrația fiscală acceptă, cu control limitat sau fără control, prețurile de transfer în parametrii regimului de protecție. Contribuabilii pot primi parametri relevanți care ar oferi un preț de transfer considerat adecvat de către administrația fiscală pentru tranzacția eligibilă.

E.3.3. Simplificarea administrativă

4.109. Un regim de protecție are ca rezultat simplificarea sarcinii administrative pentru administrația fiscală. Deși eligibilitatea anumitor contribuabili sau tranzacții pentru regimul de protecție trebuie să fie evaluată cu atenție, în funcție de dispoziția specifică privind regimul de protecție, astfel de evaluări nu trebuie neapărat să fie efectuate de auditori cu experiență în domeniul prețurilor de transfer. Odată ce eligibilitatea pentru regimul de protecție a fost stabilită, contribuabilii eligibili necesită o examinare minimă în ceea ce privește prețurile de transfer ale tranzacțiilor controlate care se califică pentru regimul de protecție. Acest lucru permite administrațiilor fiscale să asigure venituri fiscale în situații cu risc limitat, cu un angajament limitat de resurse administrative și să-și concentreze eforturile asupra examinării tranzacțiilor și contribuabililor cu risc mai complex sau mai mare. Un regim de protecție poate, de asemenea, să sporească gradul de conformare în rândul contribuabililor mici, care altfel ar putea crede că practicile lor de stabilire a prețurilor de transfer nu vor face obiectul unui control.

E.4. Probleme în utilizarea regimurilor de protecție

4.110. Disponibilitatea unor regimuri de protecție pentru o anumită categorie de contribuabili sau tranzacții poate avea consecințe negative. Aceste preocupări decurg din faptul că:

1. Implementarea unei regimuri de protecție într-o anumită jurisdicție fiscală poate duce la raportarea unui venit impozabil care nu este în conformitate cu principiul valorii de piață;
2. regimurile de protecție pot crește riscul dublei impunerii sau al dublei neimpozitări atunci când sunt adoptate unilateral;
3. regimurile de protecție pot da naștere planificării fiscale necorespunzătoare și
4. regimurile de protecție pot ridica probleme de echitate și uniformitate.

E.4.1. Abaterea de la principiul valorii de piață

4.111. În cazul în care Un regim de protecție oferă o abordare simplificată a prețurilor de transfer, este posibil ca aceasta să nu corespundă în toate cazurile metodei celei mai adecvate aplicabile faptelor și circumstanțelor contribuabilului în temeiul dispozițiilor generale privind prețurile de transfer. De exemplu, Un regim de protecție poate necesita utilizarea unei anumite metode atunci când contribuabilul ar putea stabili altfel că o altă metodă este cea mai potrivită în funcție de fapte și împrejurări. O astfel de problemă ar

putea fi considerată incompatibilă cu principiul valorii de piață, care necesită utilizarea celei mai adecvate metode.

4.112. Regimurile de protecție implică un compromis între respectarea strictă a principiului valorii de piață și facilitarea administrării zonei. 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, colaționarea 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 cu suficientă precizie pentru a satisface principiul valorii de piață ar putea eroda simplitatea administrativă a regimului de protecție .

4.113. Eventualele dezavantaje pentru contribuabilii din regimurile de protecție care diferă de stabilirea prețurilor în condiții de valoare de piață sunt evitate atunci când contribuabilii au opțiunea de a alege fie regimul de protecție , fie tranzacțiile de preț în conformitate cu principiul valorii de piață. Cu o astfel de abordare, contribuabilii care consideră că regimul de protecție le-ar impune să raporteze o sumă a veniturilor care depășește valoarea în condiții de valoare de piață ar putea aplica regulile generale privind prețurile de transfer. În timp ce o astfel de abordare poate limita divergența față de stabilirea prețurilor în condiții de valoare de piață în cadrul unei regimuri de protecție , aceasta ar limita, de asemenea, beneficiile administrative ale regimului de protecție la administrația fiscală. În plus, administrația fiscală trebuie să ia în considerare potențiala pierdere a veniturilor fiscale dintr-o astfel de abordare în care contribuabilii vor plăti 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 lor 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. Jurisdicțiile fiscale 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 prin solicitarea contribuabililor de a notifica în prealabil autoritatea fiscală cu privire la utilizarea regimului de protecție sau să se angajeze să o utilizeze pentru un anumit număr de ani.

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

4.114. O preocupare majoră ridicată de Un regim de protecție este că aceasta poate crește riscul dublei impunerii. În cazul în care o administrație fiscală stabilește parametrii regimului de protecție la niveluri fie peste, fie sub prețurile în condiții de valoare de piață pentru a crește profiturile raportate în jurisdicția 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 jurisdicția regimului de protecție . Preocuparea privind o posibilă supraestimare a veniturilor impozabile în jurisdicția care oferă regimul de protecție este mai mare în cazul în care această jurisdicție impune sancțiuni semnificative pentru subdeclararea impozitului sau neîndeplinirea cerințelor de documentare, astfel încât pot fi adăugate stimulente pentru a se asigura că prețurile de transfer sunt acceptate în jurisdicția fiscală respectivă fără o revizuire ulterioară.

4.115. În cazul în care regimul de protecție determină contribuabilii să raporteze venituri peste nivelurile valorii în condiții de valoare de piață, aceasta funcționează în beneficiul administrației fiscale care oferă regimul de protecție , deoarece mai multe venituri impozabile sunt 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. Celelalte administrații fiscale pot apoi să conteste prețurile derivate din aplicarea unei regimuri de protecție , astfel încât contribuabilul să se confrunte cu perspectiva dublei impunerii. În consecință, orice beneficii administrative obținute de administrația fiscală a țării care acordă regimul de protecție ar putea 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. Sarcina administrativă economisită de țara care oferă regimul de protecție ar fi, prin urmare, transferată către jurisdicțiile fiscale străine.

4.116. 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 opțională, contribuabilii pot considera că un nivel moderat de dublă impunere, dacă apare din cauza regimului de protecție , este un preț acceptabil care trebuie plătit pentru a obține reducerea obligației de a respecta unele reguli complexe de stabilire a prețurilor de transfer. Se poate argumenta că un contribuabil este capabil să ia propria decizie în alegerea regimului de protecție cu privire la faptul dacă posibilitatea dublei impunerii este acceptabilă sau nu.

4.117. În cazul în care regimurile de protecție sunt adoptate în mod unilateral, trebuie să se acorde atenție stabilirii parametrilor regimului de protecție pentru a evita dubla impunere, iar jurisdicția care adoptă regimul de protecție trebuie, în general, să fie pregătită să ia în considerare modificarea rezultatului regimului de protecție în cazuri individuale, în conformitate cu procedurile convenite de comun acord, pentru a atenua riscul dublei impunerii. Cel puțin, pentru a se asigura că contribuabilii iau decizii în deplină cunoștință de cauză, jurisdicția fiscală care oferă regimul de protecție trebuie 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 opțională și dacă jurisdicția în cauză refuză să ia în considerare scutirea de la dubla impunere, riscul dublei impunerii care decurge din regimul de protecție ar fi inacceptabil de mare și în contradicție cu dispozițiile convențiilor privind scutirea de la dubla impunere.

4.118. Pe de altă parte, dacă un regim de protecție unilateral permite contribuabililor să raporteze venituri sub nivelurile de valoare de piață în jurisdicția care oferă regimul de protecție, contribuabilii au un stimulente pentru a alege aplicarea regimului de protecție. Într-un astfel de caz, nu ar exista nicio asigurare că contribuabilul ar raporta veniturile în alte jurisdicții 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 sarcina subimpozitării în astfel de situații revine exclusiv țării care adoptă dispoziția privind regimul de protecție și nu trebuie să afecteze în mod negativ capacitatea altor jurisdicții fiscale de a impozita sumele veniturilor în condiții de valoare de piață, dubla neimpozitare este inevitabilă și poate duce la denaturări ale investițiilor și comerțului.

4.119. Este important de observat că problemele legate de rezultatele care nu țin cont de valoarea de piață și de posibila dublă impunere și dublă neimpozitare care apar în cadrul regimurilor de protecție ar putea fi eliminate în mare măsură dacă acestea ar fi adoptate pe bază bilaterală sau multilaterală prin intermediul unor acorduri între autoritățile competente din țări. În cadrul unei astfel de proceduri, două sau mai multe jurisdicții fiscale ar putea, de comun acord, să definească o categorie de contribuabili și/sau tranzacții cărora li s-ar aplica o dispoziție privind regimul de protecție și, prin acord, să stabilească parametri de calculare a prețurilor care să fie acceptați de fiecare dintre jurisdicțiile contractante dacă sunt aplicați în mod consecvent în fiecare dintre jurisdicții. Astfel de acorduri ar putea fi publicate în avans, iar contribuabilii ar putea raporta în mod consecvent rezultatele în fiecare dintre jurisdicțiile afectate, în conformitate cu acordul.

4.120. 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 prin acordul autorității competente poate oferi o abordare utilă pentru simplificarea prețurilor de transfer, care ar evita unele dintre potențialele capcane ale regimurilor de protecție unilaterale.

4.121. Anexa I la Capitolul IV din prezentul Ghid conține exemple de memorandumuri de înțelegere pe care autoritățile competente le-ar putea utiliza pentru a stabili regimuri de protecție bilaterale sau multilaterale în situații adecvate pentru clasele comune de cazuri de prețuri de transfer. Utilizarea acestor exemple de memorandumuri de înțelegere nu ar trebui 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. Posibilitatea a crea oportunități de planificare fiscală

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

4.123. Dacă regimul de protecție s-ar baza pe o medie a industriei, ar putea exista oportunități de planificare fiscală pentru contribuabilii cu profitabilitate mai bună decât media. De exemplu, o întreprindere eficientă din punct de vedere al costurilor care vinde la prețul valorii de piață poate obține o marjă de profit de 15% din vânzările controlate. În cazul în care o jurisdicție adoptă un regim de protecție care necesită o marjă de profit de 10%, întreprinderea ar putea fi stimulată să respecte regimul de protecție și să transfere restul de 5% către o jurisdicție fiscală mai mică. 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.

4.124. Această preocupare poate fi evitată în mare măsură prin soluția menționată la alineatul 4.119 care se referă la adoptarea regimurilor de protecție pe bază bilaterală sau multilaterală, limitând astfel aplicarea regimurilor de protecție la tranzacțiile care implică țări cu preocupări similare privind prețurile de transfer. În adoptarea regimurilor de protecție bilaterale și multilaterale, administrațiile fiscale trebuie să fie conștiente de faptul că înființarea unei rețele extinse de astfel de acorduri poate încuraja căutarea regimurilor cele mai avantajoase, altfel spus, localizarea tranzacțiilor în teritoriile care oferă regimurile de protecție mai favorabile; așadar, acestea trebuie să ia măsuri adecvate pentru a se circumscrie acestei posibilități. În mod similar, este oportun pentru țările care adoptă regimuri de protecție bilaterale 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 pot fi utilizate de țări, acolo unde este necesar, pentru a confirma utilizarea raportării consecvente în cadrul unei astfel de regimuri de protecție bilaterale.

4.125. Dacă o țară este pregătită să sufere o anumită eroziune a propriei baze de impozitare în implementarea unei regimuri de protecție, aceasta este decizia țării respective. Compromisul de bază în luarea unei astfel de decizii de politică rezidă în certitudinea 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 capitalurile proprii și de uniformitate

4.126. Regimurile de protecție pot ridica probleme legate de capitalurile proprii și de uniformitate. Prin implementarea unei regimuri de protecție, se creează două seturi distincte de reguli în zona prețurilor de transfer. Sunt necesare criterii clar și atent concepute pentru a diferenția acei contribuabili sau tranzacții eligibili (eligibile) pentru regimul de protecție, pentru a reduce la minimum posibilitatea ca alți contribuabili similari și eventual concurenți să se găsească de părți opuse ale pragului regimului de protecție sau tranzacțiilor fără intenție. Criteriile suficient de precise pot duce la un tratament fiscal diferit al contribuabililor similari: unul ar putea respecta normele regimului de protecție și, astfel, ar putea fi scutit de dispozițiile generale privind respectarea prețurilor de transfer, iar celălalt ar putea fi obligat să își evalueze tranzacțiile în conformitate cu dispozițiile generale privind respectarea prețurilor de transfer. Tratamentul fiscal preferențial în cadrul regimului de protecție pentru o anumită categorie de contribuabili ar putea implica discriminare și denaturări ale concurenței. Adoptarea unor regimuri de protecție bilaterale sau multilaterale ar putea, în anumite circumstanțe, să sporească potențialul unei divergențe în tratamentul fiscal, nu numai între contribuabilii diferiți, ci și între tranzacțiile similare efectuate de același contribuabil cu întreprinderi asociate din jurisdicții diferite.

E.5. Recomandări privind utilizarea regimurilor de protecție

4.127. Respectarea și administrarea prețurilor de transfer sunt adesea complexe, consumatoare de timp și costisitoare. Prevederile regimului de protecție concepute în mod corespunzător și aplicate în circumstanțele adecvate, pot contribui la ușurarea unora dintre aceste sarcini și pot oferi contribuabililor o mai mare certitudine.

4.128. Dispozițiile privind regimul de protecție pot ridica probleme cum ar fi efectele potențial dăunătoare asupra deciziilor de stabilire a prețurilor ale întreprinderilor implicate în tranzacții controlate și un impact negativ asupra veniturilor fiscale ale jurisdicției care implementează regimul de protecție, precum și asupra jurisdicțiilor ale căror întreprinderi asociate se angajează în tranzacții controlate cu contribuabilii care aleg Un regim de protecție. În plus, regimurile de protecție unilaterale pot duce la posibilitatea dublei impuneri sau a dublei neîmpozitări.

4.129. 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 jurisdicțiile adoptă Un regim de protecție, se recomandă disponibilitatea de a modifica rezultatele acestuia în cadrul procedurilor amiabile pentru a limita riscul potențial al dublei impuneri.

4.130. În cazul în care regimurile de protecție pot fi negociate pe o bază

bilaterală sau multilaterală, acestea pot oferi o ușurare semnificativă a sarcinilor de conformare și a complexității administrative 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.

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

4.132. 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 prezentului Ghid.

4.133. Administrațiile fiscale din fiecare jurisdicție trebuie să evalueze cu atenție beneficiile și preocupările legate de regimurile de protecție , utilizând astfel de dispoziții în cazul în care consideră că este adecvat.

F. Acorduri de preț în avans (APA)¹²

F.1. Definiția și conceptul de acorduri de preț în avans (APA)

4.134. Acordul de preț în avans („APA”) reprezintă un acord care stabilește, înaintea realizărilor tranzacțiilor controlate, o serie de criterii adecvate (de exemplu, metode, comparabile și ajustări adecvate ale acestora, ipoteze de bază privind evoluțiile ulterioare) de stabilire a prețurilor 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 pot fi cele mai utile atunci când mecanismele tradiționale eșuează sau sunt dificil de aplicat. Indicațiile 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, ca bună 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 profilurile procedurii amiabile de țară elaborate în conformitate cu elementul 2.2 al standardului minim din Acțiunea 14 includ informații despre programele bilaterale APA.

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

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

¹² Orientări suplimentare pentru efectuarea acordurilor prelabile de stabilire a prețurilor în conformitate cu procedura amiabilă se găsesc în Anexa II la Capitolul IV.

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).

4.137. 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 este instabilă. Cu toate acestea, este posibil să se recomande o formulă de împărțire a profitului dacă rolul fiecăreia 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.

4.138. 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 ratei de profit a întreprinderilor independente ca dată comparabilă, dar aceasta este, de asemenea, adeseori volatilă 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.

4.139. 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 emite ipotezele critice relevante, cu mai multă fiabilitate decât rezultatele viitoare (nivel de preț sau profit).

4.140. Unele țări permit acorduri unilaterale în care administrația fiscală și contribuabilul din țara 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 fiscale 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 trebuie să includă în niciun APA unilateral pe care îl pot încheia cu un contribuabil o cerință ca acel contribuabil să renunțe la accesul la procedura amiabilă în cazul în care apare un litigiu privind prețurile de transfer, iar dacă o altă țară operează o ajustare a prețurilor de transfer cu privire la o tranzacție sau o problemă acoperită de APA unilateral, prima țară este încurajată să ia în considerare oportunitatea unei ajustări corespunzătoare și să nu considere APA unilateral ca o soluție ireversibilă.

4.141. 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.

4.142. Administrațiile fiscale pot considera APA deosebit de utile în problemele privind alocarea profitului sau alocarea veniturilor care apar în contextul operațiunilor globale de tranzacționare a valorilor mobiliare și a mărfurilor, precum și în gestionarea aranjamentelor 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 filialelor.

4.143. APA-urile, inclusiv cele unilaterale, diferă în unele privințe de soluțiile fiscale individuale anticipate mai tradiționale pe care unele administrații fiscale le pot oferi 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.

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

4.145. 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 convențională amiabilă.

4.146. La încheierea unui proces APA, administrațiile fiscale trebuie să furnizeze confirmarea întreprinderilor asociate din jurisdicția lor că nu se va 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 precizeze 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.

4.147. 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 se aplică anilor și tranzacțiilor potențiale, iar termenul real depinde de industria, produsele sau tranzacțiile implicate. Întreprinderile asociate își pot limita solicitarea la anii fiscali potențiali specificați. Un APA poate oferi oportunitatea de a aplica metodologia convenită de stabilire a prețurilor de transfer pentru a rezolva probleme similare de stabilire a prețurilor de transfer din anii anteriori. Cu toate acestea, această cerere necesită acordul administrației fiscale, al contribuabilului și, după caz, al statului partener din convenție. Elementul 2.7 al standardului minim din Acțiunea 14 prevede că țările cu programe bilaterale APA trebuie să prevadă reaplicarea (aplicarea retroactivă) 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 actuale.

4.148. Fiecare administrație fiscală implicată în APA va dori, în mod firesc, să monitorizeze respectarea APA de către contribuabilii din țara sa, iar acest lucru se face, în general, în două moduri. În primul rând, administrația fiscală poate solicita unui contribuabil care a încheiat un APA să depună rapoarte anuale care să demonstreze măsura în care respectă termenii și condițiile APA și că ipotezele critice rămân relevante. În al doilea rând, administrația fiscală poate continua să examineze contribuabilul ca parte a ciclului de audit regulat, dar fără a reevalua metodologia. În schimb, administrația fiscală poate limita controlarea prețurilor de transfer la verificarea datelor inițiale relevante pentru propunerea APA și stabili dacă contribuabilul a respectat sau nu termenii și condițiile APA. În ceea ce privește prețurile de transfer, administrația 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.

4.149. Un APA trebuie 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 trebuie 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

4.150. APA care implică autoritatea competentă a unui partener de tratat trebuie să fie luate în considerare în domeniul de aplicare al procedurii amiabile în temeiul Articolului 25 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE, chiar dacă astfel de acorduri nu sunt menționate în mod expres în acesta. Alineatul 3 din articolul respectiv prevede că autoritățile competente vor face demersuri pentru a soluționa pe cale amiabilă orice dificultate sau dubii ce apar în legătură cu interpretarea sau aplicarea Convenției. Deși alineatul 50 din Comentariu indică faptul că aspectele reglementate de prezentul alineat sunt dificultăți de natură generală cu privire la o categorie de contribuabili, acesta recunoaște în mod specific că problemele pot apărea în legătură cu un caz individual. Într-o serie de cazuri, APA apar din cazurile în care aplicarea prețurilor de transfer la o anumită categorie de contribuabili dă naștere unor dubii și dificultăți. Alineatul 3 al Articolului 25 indică, de asemenea, că autoritățile competente se pot consulta pentru eliminarea dublei impunerii în cazurile care nu sunt prevăzute în Convenție. APA-urile bilaterale trebuie să se încadreze în această dispoziție, deoarece unul dintre obiectivele lor este evitarea dublei impunerii. Chiar dacă în Convenție se prevăd ajustări ale prețurilor de transfer, aceasta nu specifică alte metodologii sau proceduri specifice decât principiul valorii de piață, astfel cum este prevăzut la Articolul 9. Astfel, s-ar putea considera că APA-urile sunt autorizate în temeiul Articolului 25 alineatul 3, deoarece cazurile specifice de stabilire a prețurilor de transfer care fac obiectul unui APA nu sunt prevăzute în alt mod în Convenție. Schimbul de informații prevăzut la Articolul 26 poate facilita, de asemenea, încheierea unui APA, deoarece acesta prevede cooperarea între autoritățile competente sub forma schimburilor de informații.

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

4.152. Unele jurisdicții nu au baza în legislația lor internă pentru a intra în APA. Cu toate acestea, atunci când o convenție fiscală conține o clauză

privind procedura amiabilă similară cu Articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE, autorităților competente trebuie 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 creează drepturi pentru contribuabilii implicați. În măsura în care convențiile de evitare a dublei impuneri au prioritate față de dreptul intern, lipsa unei baze în dreptul intern pentru a încheia APA-uri nu împiedică aplicarea APA-urilor pe baza unei proceduri amiabile.

F.3. Avantajele acordurilor de preț în avans

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

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

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

cantitatea de resurse dedicate conformității.

4.156. APA-urile bilaterale și multilaterale reduc sau elimină în mod substanțial posibilitatea dublei impunerii sau neimpozitării juridice sau economice, deoarece toate țările relevante participă. În schimb, APA-urile unilaterale nu oferă certitudine în ceea ce privește reducerea dublei impunerii, deoarece administrațiile fiscale afectate de tranzacțiile acoperite de APA pot considera că metodologia adoptată nu oferă un rezultat în concordanță cu principiul valorii de piață. În plus, APA-urile bilaterale și multilaterale pot îmbunătăți procedura amiabilă prin reducerea semnificativă a timpului necesar pentru a ajunge la un acord, deoarece autoritățile competente se ocupă de datele actuale, spre deosebire de datele din anul precedent, care pot fi dificil de produs și consumatoare de timp.

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

F.4. Dezavantaje ale acordurilor de preț în avans

4.158. APA unilaterale pot prezenta probleme semnificative atât pentru administrațiile fiscale, cât și pentru contribuabili. Din punctul de vedere al altor administrații fiscale, apar probleme deoarece acestea pot să nu fie de acord cu concluziile APA. Din punctul de vedere al întreprinderilor multinaționale asociate implicate, o problemă este efectul posibil asupra comportamentului acestora. Spre deosebire de APA-urile bilaterale sau multilaterale, utilizarea APA-urilor unilaterale nu poate conduce la un nivel sporit de certitudine pentru contribuabilul implicat și la o reducere a dublei impunerii economice sau juridice pentru grupul multinațional de întreprinderi. 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. O altă problemă care apare în cazul unui APA unilateral este problema ajustărilor corespondente. Flexibilitatea unui APA poate determina contribuabilul și partea asociată să își adapteze prețurile la gama de prețuri admise în APA. Într-un APA unilateral, este esențial ca această flexibilitate să păstreze principiul valorii de piață, deoarece este puțin probabil ca o

autoritate competentă străină 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 un program APA să rămână flexibil, deoarece este posibil ca un APA static să nu reflecte în mod satisfăcător condițiile de valoare de piață.

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

4.162. Un alt potențial dezavantaj ar putea 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 de întreprinderi multinaționale. Poate exista o tendință de armonizare a bazei de încheiere a APA-urilor ulterioare într-un mod similar cu cele încheiate anterior, fără a se ține seama suficient de condițiile care funcționează pe alte piețe. Prin urmare, trebuie să se acorde atenție interpretării rezultatelor APA încheiate anterior ca fiind reprezentative pe toate piețele.

4.163. 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, metodologia lor de stabilire a prețurilor fiind apoi examinată în orice caz. Diferența, în controlarea efectuată a prețurilor lor de transfer, este una de sincronizare, mai degrabă decât de amploare. De asemenea, nu s-a demonstrat că APA-urile vor fi 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 departe de investigarea contribuabililor mai puțin

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

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

4.166. O altă posibilă îngrijorare este că un APA poate permite administrației fiscale să facă un studiu mai atent al tranzacțiilor în cauză decât ar avea loc în contextul unui control al prețurilor de transfer, în funcție de fapte și circumstanțe. Contribuabilul trebuie să furnizeze informații detaliate referitoare la prețurile sale de transfer și să îndeplinească orice alte cerințe impuse pentru verificarea respectării termenilor și condițiilor APA. În același timp, contribuabilul nu este ferit de controalele normale și de rutină de către administrația fiscală cu privire la alte aspecte. De asemenea, un APA nu protejează un contribuabil de verificarea activităților sale de stabilire a prețurilor de transfer. Contribuabilul poate fi în continuare obligat să demonstreze că a respectat cu bună-credință termenii și condițiile APA, că declarațiile semnificative din APA rămân valabile, că datele justificative utilizate în aplicarea metodologiei sunt 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 inutile de împovărătoare și că acestea nu solicită contribuabililor mai mult decât este strict cerut de domeniul de aplicare al cererii APA.

4.167. De asemenea, pot apărea probleme în cazul în care administrațiile fiscale abuzează de informațiile obținute într-un APA în practicile lor de control. Dacă un contribuabil se retrage din cererea sa pentru un APA sau în cazul în care cererea sa este respinsă după analizarea tuturor faptelor, atunci orice informații nefactuale furnizate de contribuabil în legătură cu cererea APA, cum ar fi propunerile de decontare, motivarea, opiniile și raționamentele, nu pot fi considerate relevante în niciun aspect al 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 o investigație asupra contribuabilului respectiv.

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

4.169. 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 - în principal mari - de transfer. În plus, implicațiile unui APA asupra resurselor poate limita numărul de solicitări pe care o administrație fiscală le poate primi. În evaluarea APA, administrațiile fiscale pot atenua aceste probleme potențiale prin asigurarea faptului că nivelul inspecției este ajustat la dimensiunea tranzacțiilor internaționale implicate.

F.5. Recomandări

F.5.1. Generalități

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

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

F.5.2. Domeniul de aplicare al acordului

4.172. 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.

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

4.173. 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 comportă un risc mai mic ca contribuabilii să se simtă obligați să încheie un APA sau să accepte un acord neconform cu principiul valorii de piață pentru a evita inspecțiile costisitoare și prelungite și posibile penalizări. Un APA bilateral reduce, de asemenea, în mod semnificativ riscurile de neimpozitare sau de dublă impunere. Mai mult, încheierea unui APA prin procedura amiabilă poate fi singura formă care poate fi adoptată de o administrație fiscală care nu are legislație internă pentru a încheia acorduri obligatorii direct cu contribuabilul.

F.5.4. Accesul echitabil al tuturor contribuabililor la APA

4.174. 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 trebuie tratați diferit. O alocare flexibilă a resurselor de verificare poate atenua aceste preocupări. De asemenea, administrațiile fiscale ar putea fi nevoite să ia în calcul 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.

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

4.175. Între acele jurisdicții care utilizează APA, o mai mare uniformitate în practicile APA ar putea fi benefică atât pentru administrațiile fiscale, cât și pentru contribuabili. În consecință, administrațiile fiscale din aceste jurisdicții ar putea dori să ia în calcul acorduri de cooperare cu autoritățile competente pentru realizarea APA. Aceste acorduri pot stabili îndrumări și înțelegeri generale pentru ajungerea la un acord reciproc 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 trebuie puse la dispoziția fiecărei administrații fiscale în același timp, iar metodologia convenită trebuie să fie în conformitate cu principiul valorii de piață.

G. Arbitrajul

4.177. Pe măsură ce comerțul și investițiile au căpătat un caracter din ce în ce mai global, litigiile fiscale care uneori decurg din astfel de activități au devenit și ele din ce în ce mai prezente internațional. Și, mai ales, litigiile nu mai implică pur și simplu o controversă între un contribuabil și administrația sa fiscală, ci se referă și la dezacordurile dintre administrațiile fiscale în sine. În multe dintre aceste situații, grupul de întreprinderi multinaționale este în primul rând o parte interesată, iar părțile cu adevărat interesate sunt guvernele implicate. Deși, în mod tradițional, problemele legate de dubla impunere au fost soluționate prin procedura 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 soluții. 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 de acord amiabil face posibilă soluționarea cauzei 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 Convenției Fiscale Model a OCDE, Articolul 25 a fost completat cu un nou alineat 5 care prevede că, în cazurile în care autoritățile competente nu pot ajunge la un acord în termen de doi ani, problemele nerezolvate vor fi soluționate, la cererea persoanei care a prezentat cazul, printr-un proces de arbitraj. Această extindere a procedurii amiabile asigură că, în cazul în care autoritățile competente nu pot ajunge la un acord cu privire la unul sau mai multe aspecte care împiedică soluționarea unui caz, soluționarea cazului va fi în continuare posibilă prin supunerea acestor aspecte arbitrajului. Arbitrajul, în temeiul Articolului 25 alineatul 5, face parte integrantă din procedura amiabilă și nu constituie o cale alternativă de soluționare a litigiilor din tratatele fiscale dintre state. Alineatele 63-85 din Comentariul privind Articolul 25 oferă îndrumări cu privire la faza de arbitraj a procedurii amiabile.

4.179. 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 frecventă utilizare a acordului 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 de proceduri suplimentare ulterioare

CAPITOLUL V

Documentație

A. Introducere

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

5.2. La momentul adoptării Capitolului V din prezentul Ghid, în 1995, administrațiile fiscale și contribuabilii aveau mai puțină experiență în crearea și utilizarea documentației prețurilor de transfer. Limbajul anterior din Capitolul V al Ghidului puna accentul pe necesitatea adoptării unei abordări rezonabile în cadrul procesului de documentare atât din perspectiva contribuabililor, cât și a administrațiilor fiscale, precum și pe nevoia unui nivel mai ridicat de cooperare 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 a complexității schimburilor intragrup internaționale și controlul sporit al problemelor legate de prețurile de transfer de către administrațiile fiscale, a dus la o creștere semnificativă a costurilor de conformare pentru contribuabili. Cu toate acestea, administrațiile fiscale au constatat 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 state, oferind în același timp administrațiilor fiscale informații mai concentrate și mai utile pentru evaluările și auditurile riscurilor prețurilor de transfer. Un considerent general important în elaborarea unor astfel de norme este de a echilibra utilitatea datelor pentru administrațiile fiscale pentru 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 și adoptate pe scară largă privind documentația pot reduce costurile de conformitate care ar putea apărea altfel într-un litigiu privind prețurile de transfer.

B. Obiectivele obligațiilor privind documentația prețurilor de transfer

5.5. Documentația prețurilor de transfer are trei obiective:

1. să se asigure că contribuabilii iau în considerare în mod 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 pe care să le utilizeze în efectuarea unui audit aprofundat corespunzător al practicilor de stabilire a prețurilor de transfer ale entităților supuse impozitării din jurisdicția lor, deși poate fi necesară completarea documentației cu informații suplimentare pe măsură ce auditul progresează.

5.6. Fiecare dintre aceste obiective ar trebui luat în considerare în conceperea cerințelor adecvate privind documentația internă a prețurilor de transfer. Este important ca contribuabilii să fie obligați 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 unui audit cuprinzător odată ce se ia decizia de a efectua un astfel de audit.

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

5.7. Solicitând contribuabililor să articuleze poziții de stabilire a prețurilor de transfer convingătoare, consecvente și convingătoare, documentația privind prețurile de transfer poate contribui la crearea unei culturi a conformării. Documentația bine pregătită va oferi administrațiilor fiscale o anumită asigurare că contribuabilul a analizat pozițiile pe care le raportează cu privire la declarațiile fiscale, a luat în considerare datele comparabile disponibile și a atins poziții consecvente de stabilire a prețurilor de transfer. Mai mult, cerințele contemporane de documentare vor contribui la asigurarea integrității pozițiilor contribuabililor și vor împiedica contribuabilii să elaboreze justificări pentru pozițiile lor după fapt.

5.8. Acest obiectiv de conformitate 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 exercițiul financiar în care are loc tranzacția. A doua modalitate de a încuraja conformitatea 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 controlarea 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 vor folosi documentația prețurilor de transfer ca pe o oportunitate de a articula 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 jurisdicțiile 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 auditurile sau inspecțiile privind prețurile de transfer și în concentrarea acestor audituri asupra celor mai importante aspecte. Deoarece administrațiile fiscale operează cu resurse limitate, este important ca acestea să evalueze cu exactitate, chiar de la începutul unui eventual audit, 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. Forumul OCDE privind administrarea fiscală a elaborat o serie de instrumente pentru a asista administrațiile fiscale în efectuarea unor astfel de evaluări ale riscurilor.

5.11. Evaluarea corectă a riscului prețurilor de transfer de către administrația fiscală necesită accesul la informații suficiente, relevante și fiabile 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 fiscală 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 observații 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 a riscului prețurilor de transfer de înaltă calitate 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 pentru documentarea prețurilor de transfer este de a oferi administrațiilor fiscale informații utile pentru efectuarea unui audit aprofundat al prețurilor de transfer. Cazurile de audit al prețurilor de transfer tind să fie factuale. Acestea 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 auditului este esențială pentru facilitarea examinării ordonate 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 un audit aprofundat al prețurilor de transfer este justificat 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. Acestea 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 elemente 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 producere a informațiilor și documentelor pot fi evitate. Cu toate acestea, trebuie recunoscut faptul că ar fi nejustificat de împovăraător și ineficient ca documentația prețurilor de transfer să încerce să anticipeze toate informațiile care ar putea fi necesare pentru un audit complet. În consecință, vor apărea în mod inevitabil situații în care administrațiile fiscale doresc să obțină informații care nu sunt incluse în lista de documente. Astfel, accesul unei administrații fiscale la informații nu trebuie să fie limitat la (sau de) lista de documente pe care se bazează într-o evaluare a riscului de stabilire a prețurilor de transfer. În cazul în care o țară solicită ca anumite informații să fie păstrate în scopul auditului prețurilor de transfer, aceste cerințe trebuie să echilibreze nevoia administrației fiscale de informații și sarcinile de conformare a contribuabililor.

5.15. Se poate întâmpla adesea ca documentele și alte informații necesare pentru un audit al prețurilor de transfer să se afle în posesia membrilor grupului de întreprinderi multinaționale, alții decât afiliatul local care face obiectul verificării. Adesea, documentele necesare vor fi situate în afara țării a cărei administrație fiscală efectuează auditul. Prin urmare, este important ca administrația fiscală să poată obține direct sau prin schimbul de informații, cum ar fi mecanismele de schimb de informații, acele informații care se găsesc 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 grupului de întreprinderi 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 va oferi administrațiilor fiscale informații relevante și fiabile pentru a efectua o analiză eficientă și robustă a riscului de evaluare a prețurilor de transfer. Acesta va oferi, de asemenea, o platformă pe care pot fi dezvoltate informațiile necesare pentru un audit și va oferi contribuabililor un mijloc și un stimulente pentru a analiza și descrie în mod semnificativ conformitatea acestora cu principiul valorii de piață în tranzacțiile semnificative.

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 globală a veniturilor și a activității economice, 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 global. Nu se intenționează să se solicite liste exhaustive cu detalii stufoase (de exemplu, o listă cu fiecare 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 de acorduri, imobilizări necorporale și tranzacții importante, contribuabilii se vor baza pe o apreciere comercială rezonabilă pentru a determina nivelul adecvat de detaliu al informațiilor furnizate, ținând cont de obiectivul dosarului principal de a oferi administrațiilor fiscale o imagine de ansamblu la nivel înalt asupra operațiunilor și politicilor globale ale grupului de întreprinderi multinaționale. Atunci când cerințele dosarului principal pot fi îndeplinite integral prin trimiteri încrucișate specifice la alte documente existente, astfel de trimiteri încrucișate, împreună cu copii ale documentelor relevante, trebuie considerate că îndeplinesc cerința relevantă. În scopul întocmirii dosarului principal, informațiile sunt considerate importante dacă omiterea lor ar afecta 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 împărțite în cinci categorii: a) structura organizatorică a grupului de întreprinderi multinaționale; b) o descriere a activității sau activităților grupului de întreprinderi multinaționale; c) imobilizările necorporale ale grupului de întreprinderi multinaționale; d) activitățile financiare intragrup ale grupului de întreprinderi multinaționale și e) situațiile financiare și fiscale ale grupului de întreprinderi multinaționale.

5.20. Contribuabilii trebuie să prezinte în dosarul principal informațiile privind grupul de întreprinderi multinaționale în ansamblu. 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 au fost 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 globală.

5.21. Anexa I la Capitolul V din prezentul Ghid 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 la nivel înalt, așa cum este descris la alineatul 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 contribuabilul a respectat principiul valorii de piață în pozițiile sale importante de stabilire a prețurilor de transfer care afectează o anumită țară. Dosarul local se concentrează pe informații relevante pentru analiza prețurilor de transfer legate de tranzacțiile care au loc între o parte afiliată locală și întreprinderile asociate din diferite jurisdicții și care sunt semnificative în contextul sistemului fiscal al statului respectiv. 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 integral printr-o referință încrucișată specifică la informațiile conținute în dosarul principal, o astfel de referință încrucișată trebuie să fie suficientă.

5.23. Anexa II la Capitolul V din prezentul Ghid stabilește elementele de informații care trebuie incluse în dosarul local.

Raportul țară cu țară

5.24. Raportul țară cu țară necesită informații fiscale agregate la nivel de stat 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 de înregistrare, 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 scopul evaluării riscului prețurilor de transfer la nivel înalt. Acesta poate fi, de asemenea, utilizat de către administrațiile fiscale în evaluarea altor riscuri asociate BEPS și, după caz, pentru analiza economică și statistică. Cu toate acestea, informațiile din Raportul țară cu țară nu trebuie utilizate ca substitut pentru o 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 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 modelul Raportului țară cu țară, împreună cu instrucțiunile adiacente.

D. Respectarea regulilor de către contribuabili

D.1. Documentarea contemporană

5.27. Fiecare contribuabil va depune 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 fiscale.

5.28. Nu trebuie să se aștepte ca contribuabilii să suporte costuri și sarcini disproporționat de mari în producerea 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 prezentului Ghid, că fie nu există date comparabile, fie costul localizării datelor comparabile e disproporționat de mare în raport cu sumele în cauză, contribuabilul nu trebuie să fie obligat să suporte costuri în căutarea unor astfel de date.

D.2. Calendarul

5.29. Practicile privind calendarul întocmirii documentației diferă între jurisdicții. Unele jurisdicții solicită ca datele să fie finalizate până la momentul depunerii declarației fiscale. Altele necesită ca documentația să fie în vigoare 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 pentru documentare și alte solicitări de informații legate de audit. Aceste diferențe în ceea ce privește cerințele de timp pentru furnizarea informațiilor pot spori dificultățile contribuabililor în stabilirea priorităților și în furnizarea informațiilor corecte administrațiilor fiscale la momentul potrivit.

5.30. Cea mai bună practică constă în a solicita ca dosarul local să fie finalizat cel târziu la data scadență pentru depunerea declarației fiscale pentru exercițiul în cauză. Dosarul principal trebuie revizuit și, dacă este necesar, actualizat până la data scadență a declarației fiscale pentru societatea-mamă finală a grupului de întreprinderi multinaționale. În jurisdicțiile care urmăresc politicile de verificare a tranzacțiilor pe măsură ce acestea apar în cadrul programelor de cooperare privind disciplina fiscală, 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 nu pot fi finalizate decât după data scadenței declarațiilor fiscale în unele jurisdicții pentru un anumit exercițiu financiar. În circumstanțele date, 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 exercițiului financiar 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 semnificative pentru a necesita documentație completă în dosarul local. Administrațiile fiscale au interesul de a vedea cele mai importante informații în același timp, aceștia au, de asemenea, interesul de a vedea că grupurile de întreprinderi multinaționale nu sunt atât de copleșite de cerințele de conformitate încât să nu ia în considerare și să nu documenteze cele mai importante elemente. Astfel, cerințele jurisdicționale de documentare a prețurilor de transfer bazate pe Anexa II la Capitolul V din prezentul Ghid trebuie să includă praguri specifice de semnificație care să ia în considerare dimensiunea și natura economiei locale, importanța grupului multinațional de întreprinderi în economia respectivă și dimensiunea și natura entităților operaționale locale, pe lângă dimensiunea și natura generală a grupului multinațional de întreprinderi. 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 standarde 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 jurisdicții au introdus în documentația lor privind prețurile de transfer măsuri de simplificare care scutesc întreprinderile mici și mijlocii (IMM-uri) de cerințele privind documentația prețurilor de transfer sau limitează informațiile care trebuie furnizate de astfel de întreprinderi. Pentru a nu impune contribuabililor costuri și sarcini disproporționate față de circumstanțe, se recomandă să nu se solicite IMM-urilor să prezinte cantitatea de documentație care ar putea fi așteptată 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 unui control fiscal sau în scopul evaluării riscului prețurilor de transfer.

5.34. În sensul Anexei III la Capitolul V din prezentul Ghid, 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 prescrisă, de exemplu, în cazul în care contribuabilii păstrează în mod voluntar astfel de documente 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 în legătură cu tranzacția examinată pentru controlarea documentelor în cauză.

5.36. Deoarece interesul final al administrației fiscale e satisfăcut dacă documentele necesare sunt prezentate în timp util atunci când sunt solicitate de administrația fiscală 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 norme 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 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 aplica în mod fiabil principiul valorii de piață.

D.6. Limba

5.39. Necesitatea furnizării documentației în limba locală poate constitui un factor de complicare în ceea ce privește 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. Statele sunt încurajate să permită depunerea documentației prețurilor 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 confortabilă posibil.

D.7. Sancțiuni

5.40. Multe jurisdicții 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. Regimurile de sancțiuni sunt reglementate de legile fiecărei jurisdicții individuale. Practicile între state cu privire la sancțiunile legate de documentația prețurilor de transfer variază foarte mult. Existența unor regimuri locale diferite de sancțiuni în diferite țări poate influența calitatea conformării contribuabililor, astfel încât aceștia să poată fi determinați să favorizeze o jurisdicție în detrimentul alteia în practicile lor de conformare.

5.41. Sancțiunile legate de documentație, impuse pentru nerespectarea cerințelor privind documentația prețurilor de transfer sau netransmiterea la timp a informațiilor necesare sunt, de obicei, sancțiuni pecuniare civile (sau administrative). Aceste penalizări legate de documentație se bazează pe o sumă fixă care poate fi evaluată pentru fiecare document lipsă sau pentru fiecare exercițiu financiar analizat sau calculat ca procent din subraportarea fiscală aferentă determinată în cele din urmă, 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, decizia 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 situațiile sunt pe deplin documentate nu înseamnă neapărat că situațiile 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 statele își pot încuraja contribuabilii să îndeplinească cerințele de documentare a prețurilor de transfer este prin conceperea unor stimulente de conformitate, cum ar fi protecția împotriva

sanctiunilor sau o schimbare a sarcinii probei. În cazul în care documentația îndeplinește cerințele și este depusă la timp, contribuabilul ar putea fi scutit de penalități fiscale sau ar putea fi supus unei rate de penalizare mai mici dacă se efectuează și se menține o ajustare a prețurilor de transfer, fără a aduce atingere furnizării documentației. În unele jurisdicții fiscale în care contribuabilul suportă sarcina probei în ceea ce privește aspectele legate de prețurile de transfer, o direcționare a sarcinii probei către administrația fiscală, în cazul în care documentația adecvată este furnizată în timp util, este o altă măsură care ar putea 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 sunt divulgate public informațiile confidențiale (secrete comerciale, secrete științifice etc.) și alte informații sensibile din punct de vedere comercial conținute în lista de documente (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 informațiile să fie divulgate numai în măsura necesară.

5.45. *Setul de instrumente pentru gestionarea confidențialității și securității informațiilor* (2020) elaborat de Forumul global privind transparența și schimbul de informații în scopuri fiscale oferă îndrumări jurisdicțiilor fiscale pentru a se asigura că cadrul lor juridic privind confidențialitatea informațiilor contribuabililor este adecvat și protejează confidențialitatea și utilizarea adecvată a informațiilor schimbate în cadrul unui acord de schimb internațional.

D.9. Alte aspecte

5.46. Cerința de a utiliza cele mai fiabile informații necesită de obicei dar nu întotdeauna utilizarea comparabilelor locale în locul celor regionale, în cazul în care astfel de comparabile locale sunt disponibile în mod rezonabil. Utilizarea comparabilelor regionale în documentația prețurilor de transfer întocmită pentru jurisdicțiile din aceeași regiune geografică în situațiile în care sunt disponibile comparabile locale adecvate nu va respecta, în unele cazuri, obligația de a se baza pe cele mai fiabile informații. În timp ce beneficiile de simplificare ale limitării numărului de căutări comparabile pe care o entitate trebuie să le efectueze sunt evidente, iar materialitatea și costurile de conformitate sunt factori relevanți de luat în considerare, dorința de simplificare a proceselor de conformitate nu trebuie să meargă atât de departe încât să submineze respectarea cerinței de a utiliza cele mai fiabile informații disponibile. A se vedea punctele 1.132-1.133 privind diferențele de piață și analizele multi-jurisdicționale pentru detalii suplimentare cu privire la momentul 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. Această secțiune conține îndrumări pentru a asigura o implementare eficientă și consecventă a cerințelor privind documentația prețurilor de transfer și, în special, privind Raportul țară cu țară.

E.1. Dosarul principal și dosarul local

5.49. Se recomandă ca dosarul principal și elementele dosarului local din standardul privind documentația prețurilor de transfer să fie implementate în fiecare jurisdicție prin intermediul legislației locale sau al procedurilor administrative și ca dosarul principal și dosarul local să fie depuse direct la administrațiile fiscale din fiecare jurisdicție relevantă, conform cerințelor administrațiilor respective. 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 prezentul Ghid ar trebui luate în considerare de către jurisdicții atunci când introduc aceste elemente în legislația sau procedurile administrative locale.

E.2. Raportul țară cu țară

E.2.1. Cadrul temporal: Când trebuie să intre în vigoare obligația Raportului țară cu țară?

5.50. Se recomandă ca primele Rapoarte țară cu țară să fie depuse pentru exercițiile financiare ale întreprinderilor multinaționale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Cu toate acestea, este recunoscut faptul că unele state ar putea avea nevoie de timp pentru a urma procesul legislativ intern specific prin care să facă amendamentele necesare la lege. Pentru a sprijini jurisdicțiile 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 fiscală de reședință (a se vedea Anexa IV la Capitolul V din prezentul Ghid). Statele vor putea adapta acest model de legislație la propriile lor sisteme juridice. Având în vedere recomandarea de la alineatul 5.31 ca întreprinderile multinaționale să aibă la dispoziție un an de la încheierea exercițiului financiar la care se referă Raportul țară cu țară pentru a-l pregăti și depune, această recomandare înseamnă că primele Rapoarte țară cu țară vor fi depuse până la 31 decembrie 2017. În cazul întreprinderilor multinaționale al căror exercițiu financiar se încheie la o altă dată decât 31 decembrie, primele Rapoarte țară cu țară ar trebui depuse mai târziu în 2018, la douăsprezece luni de la încheierea exercițiului financiar relevant pentru întreprinderile multinaționale

și trebuie să raporteze cu privire la primul exercițiu financiar 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 exercițiile financiare ale întreprinderilor multinaționale care încep înainte de 1 ianuarie 2016. Exercițiul financiar al întreprinderilor multinaționale se referă la perioada de raportare consolidată în scopul întocmirii situațiilor financiare și nu la exercițiile financiare impozabile sau la perioadele de raportare financiară ale filialelor individuale.

E.2.2. Ce grupuri de întreprinderi multinaționale vor avea obligația de a depune Raportul țară cu țară?

5.51. Se recomandă ca toate grupurile de întreprinderi multinaționale să aibă obligația de a depune Raportul țară cu țară în fiecare an, cu excepția următoarelor situații:

5.52. Există o scutire de la cerința generală de depunere pentru grupurile de întreprinderi multinaționale cu venituri anuale consolidate ale grupului în exercițiul financiar imediat precedent 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 are anul contabil corespondent cu anul calendaristic are 625 de milioane EUR în venituri consolidate ale grupului pentru anul calendaristic 2015, nu este obligată să depună Raportul țară cu țară în nicio jurisdicție fiscală cu privire la exercițiul său financiar 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, va exclude aproximativ 85-90% dintre grupurile de întreprinderi multinaționale de la obligația de a depune Raportul țară cu țară, dar că Raportul țară cu țară va fi totuși depus de grupurile de întreprinderi multinaționale care controlează aproximativ 90% din veniturile corporative. 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 de venituri aplicabil descris la alineatul precedent în legătură cu revizuirea din 2020 a implementării noului standard, inclusiv dacă trebuie raportate date suplimentare sau diferite.

5.55. Se consideră că nu ar trebui 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, 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

jurisdicției, trebuie să includă informațiile solicitate de modelul de Raport țară cu țară cu privire la astfel de venituri numai în raport cu denumirea jurisdicției căreia dispozițiile relevante ale tratatului îi atribuie aceste drepturi de impozitare.

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

5.56. Următoarele condiții 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 ar păstra 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 ar fi furnizate jurisdicției în conformitate cu dispozițiile 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, astfel cum a fost revizuit de Forumul global privind transparența și schimbul de informații în scopuri fiscale. Astfel de protecții includ limitarea utilizării informațiilor, reguli privind persoanele cărora le pot fi dezvăluite informațiile, ordinea 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 prezentul Ghid. 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 adecvată

5.59. Jurisdicțiile fiscale trebuie să utilizeze în mod corespunzător informațiile din modelul Raportului 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 fiscale ar fi împiedicate să utilizeze datele din Raportul țară cu țară ca bază pentru efectuarea de investigații suplimentare cu privire la acordurile de stabilire a prețurilor de transfer ale grupului de întreprinderi multinaționale sau cu privire la alte aspecte fiscale în cursul unui control fiscal.¹³

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

E.2.4.1. Cadru

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 jurisdicția lor și menționate în secțiunea E.2.2 și să schimbe automat aceste informații cu țările în care operează grupul de întreprinderi multinaționale și care îndeplinesc condițiile enumerate în secțiunea E.2.3.

Dacă o țară nu furnizează informații unei țări care îndeplinește condițiile enumerate în secțiunea E.2.3, deoarece (a) nu a solicitat Raportul țară cu țară de la entitatea-mamă finală a acestor grupuri de întreprinderi multinaționale, (b) nu a fost convenit în timp util niciun acord al autorității competente 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 în practică cu o jurisdicție după ce s-a convenit cu respectiva jurisdicție să facă acest lucru, atunci un mecanism secundar este acceptat, după caz, prin depunerea la nivel local 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 jurisdicția sa de rezidență fiscală.

E.2.4.2. Dispozitivul de implementare

5.61. Anexa IV la Capitolul V din prezentul Ghid conține un dispozitiv de implementare pentru schimbul interguvernamental de Rapoarte țară cu țară, care include:

- Modelul de legislație care impune entității-mamă finale a unui grup de întreprinderi multinaționale să depună Raportul țară cu țară în jurisdicția sa de reședință. Jurisdicțiile vor putea adapta acest model

¹³ Accesul la procedura amiabilă (MAP) va fi disponibil atunci când schimbul interguvernamental al Rapoartelor țară cu țară se va baza pe tratate bilaterale. În cazurile în care acordurile internaționale pe care se bazează schimburile interguvernamentale ale Rapoartelor țară cu țară nu conțin dispoziții care să ofere acces la MAP, jurisdicțiile se angajează să introducă în acordurile cu autoritățile competente un mecanism prin care acestea să discute în scopul soluționării cazurilor de rezultate economice nedorite, inclusiv în cazul în care acestea apar la întreprinderile independente.

de legislație la propriile sisteme juridice, unde sunt necesare modificări ale legislației actuale. De asemenea, au fost dezvoltate elemente-cheie ale mecanismelor secundare.

- Modalități de implementare pentru schimbul automat al Rapoartelor țară cu țară în temeiul acordurilor internaționale, care încorporează condițiile prevăzute în secțiunea E.2.3. Astfel de acorduri de punere în aplicare includ acordurile autorităților competente (AAC) 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. Țările se străduiesc să introducă în timp util legislația internă 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 VI

Considerente speciale privind immobilizările necorporale

6.1. În conformitate cu Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE , în cazul în care condițiile stabilite sau impuse în utilizarea sau transferul de immobilizări necorporale între două întreprinderi asociate diferă de cele care ar fi realizate între întreprinderi 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 pentru tranzacțiile care implică utilizarea sau transferul de immobilizări 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 active corporale, 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 Capitolelor I-III din prezentul Ghid se aplică în egală măsură tranzacțiilor care implică immobilizări 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 immobilizări necorporale trebuie să pornească de la identificarea aprofundată 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 immobilizări necorporale să fie delimitată cu exactitate. Analiza funcțională trebuie să identifice funcțiile îndeplinite,

activele utilizate și riscurile asumate¹⁴ de fiecare membru relevant al grupului de întreprinderi multinaționale. În cazurile care implică utilizarea sau transferul de immobilizări 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 immobilizările necorporale sunt utilizate de întreprinderea multinațională 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 părțile independente ar fi încheiat acordul și, în caz afirmativ, condițiile care ar fi fost convenite.

6.4. Pentru a determina condițiile de valoare de piață în utilizarea sau transferul de immobilizări necorporale, este important să se efectueze o analiză funcțională și de comparabilitate în conformitate cu Secțiunea D.1 din Capitolul I, pe baza identificării immobilizărilor necorporale și a riscurilor asociate în acordurile contractuale și apoi să se completeze analiza prin controlarea 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 immobilizărilor 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 immobilizări 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 immobilizări necorporale a căror valoare este greu de cuantificat. Exemple care ilustrează îndrumările sunt cuprinse în anexa la acest capitol.

A. Identificarea immobilizărilor necorporale

A.1. Generalități

6.5. Definiția termenului „immobilizări necorporale” fie prea restrânsă, fie prea amplă poate ridica dificultăți în cadrul unei analize a prețurilor de transfer. Dacă se aplică o definiție prea restrânsă a termenului de „immobilizări necorporale”, 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 întreprinderi independente. Dacă se aplică o definiție prea largă, fie contribuabilii, fie guvernele pot argumenta că utilizarea sau transferul unui

¹⁴ 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 controlul asupra riscului și capacitatea financiară de a-și asuma riscul. Asumarea contractuală a riscului se referă la alocarea contractuală a riscului între părți.

element în tranzacții între întreprinderi asociate trebuie să dea naștere unei remunerații în situațiile în care o astfel de remunerație nu ar fi furnizată în tranzacțiile dintre întreprinderile independente.

6.6. Prin urmare, în prezentul Ghid, termenul „imobilizare necorporală” este destinat să abordeze un element care nu este un activ fizic sau un activ financiar,¹⁵ care poate fi deținut sau controlat pentru a fi utilizat în activități comerciale și a cărui utilizare sau al cărui 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 pentru o tranzacție comparabilă.

6.7. Imobilizările necorporale care sunt importante 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 semnificativă 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 trebuie sau nu trebuie considerat imobilizare necorporală în scopul stabilirii prețurilor de transfer în conformitate cu Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE, acest aspect poate fi determinat prin caracterizarea sa în scopuri contabile, dar nu va fi determinat numai de o astfel de caracterizare. În plus, determinarea faptului că un element ar trebui considerat o 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 afecta 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

¹⁵ 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.

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 immobilizările 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 immobilizări necorporale în sensul Capitolului VI. A se vedea Secțiunea D.6 din Capitolul I.

6.10. Identificarea unui element ca imobilizare necorporală este separată și distinctă de procesul de determinare a prețului pentru utilizarea sau transferul elementului în baza faptelor și împrejurărilor unui anumit caz. În funcție de sectorul industrial și de alte fapte specifice unui anumit caz, exploatarea immobilizărilor necorporale poate reprezenta fie o parte mare, fie o mică parte din valoarea creată de întreprinderea multinațională. Trebuie subliniat faptul că nu toate immobilizările necorporale justifică remunerații separate de plata pentru bunuri sau servicii în toate circumstanțele și nu toate immobilizările 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 timp ce și alți furnizori de servicii comparabili dispun de 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 immobilizărilor 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 immobilizări necorporale.

6.12. Într-o analiză a prețurilor de transfer a unei chestiuni care implică immobilizări necorporale este important să se identifice immobilizările necorporale relevante cu acuratețe. Analiza funcțională trebuie să identifice immobilizările necorporale relevante în cauză, modul în care acestea contribuie la crearea de valoare în tranzacțiile analizate, funcțiile importante îndeplinite și riscurile specifice asumate în legătură cu dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea immobilizărilor necorporale și modul în care acestea interacționează cu alte immobilizări necorporale, cu immobilizările corporale și cu operațiunile comerciale pentru a crea valoare. Deși poate fi adecvată agregarea immobilizării 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 activelor necorporale relevante identificate în activitatea globală a întreprinderii multinaționale, trebuie să sprijine determinarea condițiilor de valoare de piață.

A.2. Relevanța acestui capitol pentru alte scopuri fiscale

6.13. Îndrumările conținute în acest capitol sunt destinate să abordeze exclusiv aspectele legate de prețurile de transfer. Nu este destinat 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 în situația în care părți independente ar utiliza sau transfera imobilizări necorporale și dacă ar face-o, care ar fi prețul plătit. 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 răspunsul la 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 întreprinderile 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 jurisdicție poate alege să nu impoziteze transferul anumitor tipuri de imobilizări necorporale în anumite circumstanțe. În mod similar, o jurisdicție nu poate permite amortizarea costului anumitor elemente achiziționate care ar fi considerate imobilizări necorporale în conformitate cu definițiile din acest capitol și al căror transfer poate fi supus impozitării la momentul transferului în jurisdicția cedentului. Este recunoscut faptul că neconcordanțele dintre legislația din fiecare țară în parte cu privire la astfel de aspecte pot duce uneori fie la dubla impozitare, fie la dubla neimpozitare.

A.3. Categorii de immobilizări necorporale

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

6.16. Cu toate acestea, anumite categorii de active 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, „immobilizări necorporale aferente activității de marketing” și „immobilizări necorporale comerciale” sunt conținute în glosar și menționate periodic în discuția din prezentul Ghid. Trebuie subliniat faptul că referințele generice la immobilizările necorporale aferente activității de marketing sau comerciale nu scutesc contribuabilii sau administrațiile fiscale de obligația, într-o analiză a prețurilor de transfer, de a identifica immobilizările necorporale relevante cu specificitate 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 immobilizări necorporale aferente activității de marketing, fie immobilizări necorporale comerciale.

6.17. În anumite cazuri, acest Ghid se referă la immobilizări necorporale „unice și de valoare”. Immobilizările necorporale „unice și de valoare” sunt acele immobilizări necorporale (i) care nu sunt comparabile cu immobilizările necorporale utilizate de sau disponibile părților la 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 immobilizărilor necorporale.

A.4. Ilustrații

6.18. Această secțiune oferă ilustrații ale elementelor adesea luate în considerare în analizele prețurilor de transfer care implică immobilizări necorporale. Ilustrațiile sunt destinate să clarifice dispozițiile Secțiunii A.1, dar această listă nu trebuie utilizată ca înlocuitor pentru o analiză detaliată. Ilustrațiile nu sunt destinate să fie cuprinzătoare sau să ofere o listă completă a elementelor care pot sau nu să constituie immobilizări necorporale. Numeroase elemente care nu sunt incluse în această listă de ilustrații pot fi necorporale în scopul stabilirii prețurilor de transfer. Ilustrațiile din această secțiune trebuie adaptate la mediul juridic și de reglementare specific care

predomină în fiecare jurisdicție. În plus, ilustrațiile din această secțiune trebuie luate în considerare și evaluate în contextul analizei de comparabilitate (inclusiv analiza funcțională) a tranzacției controlate cu obiectivul de a înțelege mai bine modul în care anumite immobilizări necorporale și elemente care nu sunt tratate ca immobilizări 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 immobilizările necorporale relevante cu specificitate pe baza îndrumărilor din Secțiunea A.1.

A.4.1. Brevetele

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, cheltuieli mici 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 competitorilor. În alte situații, este posibil ca brevetele să nu ofere un avantaj comercial semnificativ. Brevetele sunt immobilizări 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 înregistrate pentru protecție sub forma unui brevet sau al unei mărci comerciale. 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 competitorii 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 immobilizări necorporale în sensul Secțiunii A.1.

A.4.3. Mărci comerciale, denumiri comerciale și branduri

6.21. O marcă comercială este un nume, simbol, logo sau imagine unică pe care proprietarul o poate utiliza pentru a-și distinge produsele și serviciile de cele ale altor entități. Drepturile de proprietate asupra mărcilor comerciale sunt adesea confirmate printr-un sistem de înregistrare. Proprietarul înregistrat al unei mărci comerciale poate exclude alte persoane de la utilizarea mărcii comerciale într-un mod care ar crea confuzie pe piață. Înregistrarea unei mărci comerciale poate continua pe o perioadă nedeterminată dacă marca comercială este utilizată în mod continuu și înregistrarea este reînnoită în mod corespunzător. Mărcile comerciale 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 constituie immobilizări necorporale în sensul Secțiunii A.1.

6.22. O denumire comercială (adesea, dar nu întotdeauna, denumirea unei întreprinderi) poate avea aceeași forță de pătrundere pe piață ca o marcă comercială 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 varietăți de bunuri și servicii. Denumirile comerciale constituie immobilizări necorporale în sensul Secțiunii A.1.

6.23. Termenul „brand” este uneori utilizat interschimbabil cu termenii „marcă comercială” și „denumire comercială”. În alte contexte, un brand este considerat o marcă comercială sau o denumire comercială impregnat cu semnificație socială și comercială. Un brand poate, de fapt, să reprezinte o combinație de immobilizări necorporale și/sau alte elemente, inclusiv, *inter alia*, mărci comerciale, denumiri comerciale, relații cu clienții, atribute reputaționale și fond comercial. Uneori poate fi dificil sau imposibil să se separe sau să se transfere separat diferitele elemente care contribuie la valoarea brandului. Un brand poate consta dintr-o singură immobilizare necorporală sau dintr-o colecție de immobilizări necorporale, în sensul secțiunii A.1.

A.4.4. Drepturile contractuale și licențele guvernamentale

6.24. Licențele guvernamentale și drepturile de concesiune sunt importante pentru o anumită activitate și ele pot acoperi o gamă largă de relații comerciale. Acestea pot include, printre altele, obținerea unei licențe de la guvern privind drepturile de exploatare ale unor resurse naturale specifice sau a bunurilor publice (de exemplu, o licență pentru lățimea de bandă din spectrul

radio) sau pentru a desfășura o activitate comercială specifică. Licențele și concesiunile guvernamentale constituie immobilizări necorporale în sensul Secțiunii A.1. Cu toate acestea, licențele guvernamentale și concesiunile 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 constituie immobilizări necorporale în sensul Secțiunii A.1.

6.25. Drepturile contractuale sunt, de asemenea, importante pentru o anumită întreprindere și pot acoperi o gamă largă de relații comerciale. Acestea pot include, *inter alia*, contracte cu furnizorii și clienții-cheie, precum și acorduri care pun la dispoziție serviciile unuia sau a mai multor angajați. Drepturile conferite de contracte constituie immobilizări necorporale în sensul Secțiunii A.1.

A.4.5. Licențe și drepturi similare limitate asupra immobilizărilor necorporale

6.26. Drepturile limitate asupra immobilizărilor necorporale sunt transferate în mod obișnuit prin intermediul unei licențe sau al unui alt acord 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 immobilizărilor necorporale constituie ele însele immobilizări necorporale în sensul secțiunii A.1.

A.4.6. Fondul 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 immobilizărilor corporale și necorporale identificabile separat. Alteori, fondul comercial este descris ca o reprezentare a beneficiilor economice viitoare asociate activelor comerciale care nu sunt identificate individual și recunoscute separat. În alte contexte, fondul comercial este definit ca așteptarea unor tranzacții viitoare de la clienții existenți. Termenul de „valoare de exploatare” este uneori definit ca valoarea activelor colective ale 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 definească precis fondul comercial sau valoarea de exploatare în scopul stabilirii prețurilor de transfer sau să se definească momentul în care fondul comercial sau valoarea de exploatare pot sau nu să constituie o immobilizare 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 o 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 eventualitatea în care caracteristicile unei întreprinderi, cum ar fi reputația de a produce produse de înaltă calitate sau de a oferi 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 prestarea de servicii între întreprinderile asociate, indiferent dacă acestea sunt sau nu caracterizate ca fond comercial. Cu alte cuvinte, etichetarea 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 fie neremunerabilă. 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 în ceea ce privește prețul 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 piață al fondului comercial transferat sau valorii de exploatare într-o analiză a prețurilor de transfer. Cu toate acestea, în funcție de fapte și împrejurări, 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 multe forme diferite, inclusiv gestionarea simplificată, eliminarea duplicării costisitoare a efortului, sisteme integrate, putere de

cumpărare sau de împrumut etc. Astfel de caracteristici pot avea un efect asupra determinării condițiilor de valoare de piață pentru tranzacțiile controlate și ele trebuie tratate în scopul stabilirii prețurilor de transfer ca factori de comparabilitate. Deoarece nu sunt deținute sau controlate de o întreprindere, acestea nu constituie immobilizări 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. Atribute specifice unei piețe

6.31. Atributele 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, proximitatea față de piețe, condițiile meteorologice favorabile și alte aspecte similare pot afecta prețurile plătite pentru anumite bunuri și servicii pe o anumită piață. Cu toate acestea, astfel de atribute specifice pieței nu pot fi deținute sau controlate și, prin urmare, ele nu sunt immobilizări necorporale în sensul Secțiunii A.1 și ar trebui 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 atributelor specifice pieței.

B. Dreptul de proprietate asupra immobilizărilor necorporale și tranzacțiile care implică dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea immobilizărilor necorporale

6.32. În cazurile prețurilor de transfer care implică immobilizări necorporale, determinarea entității/entităților din cadrul unui grup de întreprinderi multinaționale care sunt în cele din urmă îndreptățite să participe la profiturile obținute de grup din exploatarea immobilizărilor necorporale este crucială.¹⁶ O problemă conexă este care entitate/entități din cadrul grupului trebuie să suporte în cele din urmă costurile, investițiile și alte sarcini asociate cu dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea immobilizărilor necorporale. Deși proprietarul legal al unei immobilizări necorporale poate primi încasările din exploatarea acesteia, este posibil ca alți membri ai grupului de întreprinderi multinaționale al proprietarului legal să fi îndeplinit funcții, să fi utilizat active¹⁷ sau să își fi asumat riscuri care se așteaptă să contribuie la valoarea immobilizării necorporale. Membrii grupului de

¹⁶ Așa cum este folosit în prezentul Ghid, exploatarea unei immobilizări necorporale include atât transferul immobilizării necorporale sau al drepturilor asupra immobilizării necorporale, cât și utilizarea immobilizării necorporale în operațiuni comerciale

¹⁷ Așa cum este folosit în această Secțiune B, utilizarea activelor include contribuția fondurilor și/sau a capitalului la dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea immobilizărilor necorporale. A se vedea alineatul 6.59.

întreprinderi multinaționale care îndeplinesc astfel de funcții, care utilizează astfel de active și care își asumă astfel de riscuri trebuie să fie remunerate 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 immobilizărilor necorporale și alocarea finală a costurilor și a altor sarcini legate de immobilizările 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 immobilizărilor necorporale în conformitate cu principiile descrise în Capitolele I-III.

6.33. Aplicarea prevederilor Capitolelor I-III în abordarea acestor chestiuni poate fi extrem de dificilă din mai multe motive. În funcție de faptele oricărui caz dat care implică immobilizări necorporale, următorii factori, *inter alia*, pot da naștere unor provocări:

- i) Lipsa de comparabilitate între tranzacțiile legate de immobilizări necorporale efectuate între întreprinderi asociate și acele tranzacții care pot fi identificate între întreprinderi independente;
- ii) Lipsa de comparabilitate între immobilizările necorporale în cauză;
- iii) Proprietatea și/sau utilizarea diferitelor immobilizări necorporale de către diferite întreprinderi asociate din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale;
- iv) Dificultatea de a izola impactul unei anumite immobilizări necorporale asupra veniturilor grupului de întreprinderi multinaționale;
- v) Faptul că diverși membri ai unui grup de întreprinderi multinaționale pot desfășura activități legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea unei immobilizări necorporale, adesea într-un mod și la un nivel de integrare care nu se observă între întreprinderi independente;
- vi) Faptul că contribuțiile diferiților membri ai grupului de întreprinderi multinaționale la valoarea activelor necorporale 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 immobilizări necorporale de îndeplinirea funcțiilor importante, controlul asupra riscului și deciziile legate de investiții în moduri care nu sunt respectate în tranzacțiile dintre întreprinderi independente și care pot contribui la erodarea bazei impozabile și la transferul profiturilor.

Fără a aduce atingere acestor potențiale provocări, aplicarea principiului valorii de piață și a dispozițiilor Capitolelor 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. Cadrul de analiză a 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) Să identifice imobilizările necorporale utilizate sau transferate în cadrul tranzacției cu specificitate și riscurile specifice, semnificative din punct de vedere economic, asociate cu dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale;
- ii) Să identifice acordurile contractuale complete, cu accent special pe determinarea proprietății legale asupra imobilizărilor necorporale pe baza termenilor și condițiilor acordurilor juridice, inclusiv înregistrările relevante, acordurile de licență, alte contracte relevante și alte indicii ale proprietății legale, precum și drepturile și obligațiile contractuale, inclusiv asumarea contractuală a riscurilor în relațiile dintre întreprinderile asociate;
- iii) Să identifice 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 activelor necorporale prin intermediul analizei funcționale și, în special, care părți controlează orice funcții externalizate și controlează riscurile specifice, semnificative din punct de vedere economic;
- iv) Să confirme coerența dintre termenii angajamentelor contractuale relevante și comportamentul părților și să determine 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) Delimitarea tranzacțiilor controlate efective legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale în lumina proprietății legale a acestora, 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, să determine 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 immobilizărilor necorporale și clauze contractuale referitoare la immobilizările necorporale

6.35. Drepturile legale și acordurile contractuale constituie punctul de plecare pentru orice analiză a prețurilor de transfer a tranzacțiilor care implică immobilizări necorporale. Termenii unei tranzacții pot fi găsiți 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 immobilizările necorporale. Acestea pot descrie entitatea sau entitățile care oferă finanțare, desfășoară activități de cercetare și dezvoltare, mențin și protejează immobilizările necorporale și îndeplinesc funcțiile necesare pentru exploatarea acestora, cum ar fi producția, comercializarea și distribuția. Acestea pot descrie modul în care trebuie alocate încasările și cheltuielile întreprinderii multinaționale asociate cu immobilizările 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 sau nu să fie în concordanță cu principiul valorii de piață.

6.36. În cazul în care nu există clauze scrise sau în cazul în care datele cazului, inclusiv comportamentul părților, diferă de clauzele scrise ale oricărui acord între acestea sau completează aceste clauze scrise, tranzacția reală trebuie dedusă din faptele stabilite, inclusiv comportamentul părților (a se vedea Secțiunea D.1.1 din Capitolul I). Prin urmare, este o bună practică pentru întreprinderile asociate să își documenteze deciziile și intențiile cu privire la alocarea drepturilor semnificative asupra immobilizărilor necorporale. Documentarea unor astfel de decizii și intenții, inclusiv acordurile scrise, trebuie, în general, să fie în vigoare la data sau înainte de momentul în care întreprinderile asociate încheie tranzacții care să conducă la dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea immobilizărilor necorporale.

6.37. Dreptul de a utiliza anumite tipuri de immobilizări 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 immobilizări necorporale. În general, proprietarul legal înregistrat al acestor immobilizări necorporale are dreptul legal și comercial exclusiv de a utiliza immobilizarea necorporală, precum și dreptul de a împiedica alte persoane să o utilizeze sau să o încalce în alt mod. Acest drept poate fi acordat pentru o anumită zonă geografică și/sau pentru o anumită perioadă de timp.

6.38. Există, de asemenea, immobilizări 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. Prezentarea comercială, secretele comerciale și know-how-ul pot intra în această categorie de immobilizări necorporale.

6.39. Amplasarea și natura protecției disponibile în conformitate cu legislația aplicabilă pot varia de la o țară la alta, la fel ca și condițiile în care

este asigurată o astfel de protecție. Astfel de diferențe pot apărea fie din diferențele dintre state în ceea ce privește dreptul material al proprietății intelectuale, fie din diferențele practice în ceea ce privește aplicarea locală a acestor legi. De exemplu, disponibilitatea protecției juridice pentru unele immobilizări necorporale poate fi supusă unor condiții precum utilizarea comercială continuă a immobilizărilor necorporale sau reînnoirea în timp util a înregistrărilor. Acest lucru înseamnă că, în anumite circumstanțe sau jurisdicții, gradul de protecție al unei immobilizări necorporale poate fi extrem de limitat, fie din punct de vedere legal, fie în practică.

6.40. Proprietarul legal va fi considerat proprietarul immobilizării necorporale în scopul stabilirii prețurilor de transfer. În cazul în care nu este identificat niciun proprietar legal al immobilizării 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 immobilizării necorporale și are capacitatea practică de a restricționa utilizarea acesteia de către alte persoane va fi considerat proprietarul legal al immobilizării necorporale în scopul stabilirii prețurilor de transfer.

6.41. La identificarea proprietarului legal al immobilizărilor necorporale, o imobilizare necorporală și orice licență referitoare la aceasta sunt considerate a fi immobilizări necorporale diferite în scopul stabilirii prețurilor de transfer, fiecare având un proprietar diferit. A se vedea alineatul 6.26. De exemplu, societatea A, proprietarul legal al unei mărci comerciale, poate furniza o licență exclusivă societății B pentru fabricarea, comercializarea și vânzarea de bunuri care utilizează acea marcă 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 societatea B. În funcție de fapte și împrejurări, activitățile de marketing întreprinse de societatea B în temeiul licenței sale pot afecta valoarea immobilizării necorporale subiacente deținute în mod 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 remunerăției în conformitate cu principiul valorii de piață. În scopul stabilirii prețurilor de transfer, proprietatea legală asupra immobilizărilor necorporale în sine nu conferă niciun drept în cele din urmă de a reține veniturile obținute de grupul de întreprinderi multinaționale din exploatarea immobilizărilor 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 immobilizări 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 analiza 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 remunerarea funcțiilor relevante îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de toți membrii contribuabili, oferă cadrul analitic pentru identificarea prețurilor în condiții de valoare de piață și a altor condiții pentru tranzacțiile care implică imobilizări necorporale. Ca și în cazul oricărui alt tip de tranzacție, analiza trebuie să ia în considerare toate faptele și împrejurările 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 I 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, și ele 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 remunerația *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 obținut 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 remunerația 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*) 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 izola entitatea asociată care își asumă astfel de riscuri și care, în consecință, va suporta consecințele (costuri sau randamente suplimentare) atunci când riscurile se materializează într-un mod diferit 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 acordurile contractuale ale contribuabilului, proprietatea legală asupra activelor necorporale și comportamentul părților. Secțiunea B.2 discută aplicarea principiului valorii de piață în situații care implică immobilizări necorporale. Ea se concentrează asupra funcțiilor, activelor și riscurilor legate de immobilizări 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 immobilizările necorporale

6.47. După cum s-a menționat mai sus, stabilirea faptului că un anumit membru al grupului este proprietarul legal al immobilizărilor 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 în condiții de valoare de piață pentru tranzacțiile între întreprinderile 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 Capitolelor 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 immobilizărilor necorporale. Prin urmare, este necesar să se determine, prin intermediul unei analize, 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 immobilizările necorporale. Desigur, în fiecare dintre aceste domenii, acesta poate sau nu să fie proprietarul legal al immobilizării 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 immobilizărilor 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 variază în funcție de circumstanțe. De exemplu, să presupunem că o immobilizare 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 producție și distribuție prestate de alți membri ai grupului, fiind în același timp gestionată și controlată în mod activ de entitatea care achiziționează immobilizarea necorporală. Se presupune că

această imobilizare necorporală nu ar necesita nicio dezvoltare, poate necesita puțină întreținere sau protecție (sau deloc) și poate avea o utilitate limitată în afara zonei de exploatare prevăzute la momentul achiziției. Nu ar exista 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, atunci poate fi rezonabil să se concluzioneze că, după efectuarea plății în condiții de valoare de piață pentru funcțiile de producție și distribuție ale altor întreprinderi asociate, proprietarul are dreptul să rețină sau să i se atribuie orice venit sau pierdere derivate din exploatarea post-achiziție a imobilizărilor necorporale. În timp ce aplicarea Capitolelor I-III poate fi destul de clară într-un model atât de simplu, analiza poate fi mai dificilă în situațiile în care:

- i) imobilizările necorporale sunt autodezvoltate de un grup de întreprinderi multinaționale, în special atunci când astfel de imobilizări necorporale sunt transferate între întreprinderile asociate în timp ce sunt încă în curs de dezvoltare;
- ii) imobilizările necorporale achiziționate sau autodezvoltate 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. Exercițiul și controlul funcțiilor

6.50. În conformitate cu principiile Capitolelor I-III, fiecare membru al grupului de întreprinderi multinaționale trebuie să primească o remunerație în condiții de valoare de piață pentru funcțiile pe care le îndeplinește. În cazurile care implică imobilizări necorporale, aceasta include funcții legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor 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 immobilizărilor necorporale este îndreptățit în cele din urmă să rețină toate veniturile obținute din exploatarea immobilizărilor 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 immobilizărilor necorporale. Acest lucru nu implică, totuși, că societățile asociate care constituie un grup de întreprinderi multinaționale trebuie să-și structureze operațiunile în ceea ce privește dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea immobilizărilor 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 immobilizări 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 immobilizărilor 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 immobilizărilor necorporale ar putea, în mod similar, să externalizeze funcții legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea immobilizărilor 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 immobilizărilor 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 trebuie, de asemenea, luate în considerare.

6.53. În tranzacțiile de externalizare între întreprinderi independente, se întâmplă, de obicei, ca o entitate care îndeplinește funcții în numele proprietarului legal al immobilizării necorporale care se referă la dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea immobilizării 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 immobilizărilor necorporale. În astfel de cazuri, proprietarul legal al immobilizărilor necorporale ar trebui, de asemenea, să remunereze entitatea care îndeplinește funcții de control legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea immobilizărilor 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. Dacă proprietarul legal nu controlează și nu îndeplinește funcțiile legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea imobilizării necorporale, atunci proprietarul legal nu are dreptul la niciun beneficiu permanent atribuibil funcțiilor care au fost 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 funcțiile 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 are dreptul la nicio parte a acestor randamente legate de performanța sau controlul funcțiilor legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea imobilizării necorporale. El 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 pentru riscurile pe care și le asumă efectiv. A se vedea Secțiunile B.2.2-B.2.3. În determinarea funcțiilor pe care proprietarul legal le îndeplinește efectiv, a activelor pe care le utilizează efectiv și a riscurilor pe care și le asumă efectiv, sunt deosebit de relevante îndrumările din Secțiunea D.1.2 din Capitolul I.

6.55. Valoarea relativă a contribuțiilor la dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea imobilizărilor necorporale variază în funcție de faptele specifice ale cazului. Membrul (membrii) grupului de întreprinderi multinaționale care aduce (aduc) contribuții mai importante într-un anumit caz trebuie să primească o remunerație mai mare. De exemplu, o întreprindere care doar finanțează cercetarea și dezvoltarea trebuie să aibă un randament anticipat mai mic decât dacă ar finanța și controla cercetarea și dezvoltarea. Toate celelalte 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 împrejurări. Pentru imobilizările necorporale autodezvoltate sau pentru imobilizările necorporale autodezvoltate 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 immobilizări necorporale (și anume, pentru immobilizările necorporale autodezvoltate sau dobândite), alte funcții importante pot include, de asemenea, decizii importante privind apărarea și protecția immobilizărilor necorporale și controlul permanent al calității asupra funcțiilor îndeplinite de întreprinderi independente sau asociate care pot avea un efect semnificativ asupra valorii immobilizărilor 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 compensată cu o cotă corespunzătoare din veniturile obținute de grupul de întreprinderi multinaționale din exploatarea immobilizărilor 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 metoda împărțirii profitului și tehnici de evaluare *ex ante* pentru a remunera 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 immobilizărilor necorporale după remunerarea altor membri ai grupului pentru funcțiile lor trebuie să fie analizată 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 în conformitate cu îndrumările din Secțiunea D.1.2 din Capitolul I. Exemplele 16 și 17 din Anexa I la Capitolul VI ilustrează principiile cuprinse în prezentul 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 immobilizărilor 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 immobilizări necorporale trebuie să primească o remunerație adecvată pentru acest lucru. Astfel de active pot include, fără limitare, immobilizări 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 immobilizări 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, dacă 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.

660. Finanțarea și asumarea riscurilor sunt integral legate în sensul că finanțarea coincide adesea cu asumarea anumitor riscuri (de exemplu, partea finanțatoare 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.

661. 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 anume, este important să se facă distincția între riscurile financiare asociate finanțării oferite pentru investiții și riscurile operaționale asociate activităților operaționale pentru care se utilizează finanțarea, cum ar fi, de exemplu, riscul de dezvoltare atunci când finanțarea este utilizată pentru dezvoltarea unei noi immobilizări necorporale. În cazul în care partea care furnizează finanțarea 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. Acordurile contractuale determină, în general, termenii tranzacției de finanțare, astfel cum sunt clarificați sau completați de caracteristicile economice ale tranzacției, reflectate în comportamentul părților.⁵

¹⁸Rentabilitatea care este, în general, așteptată de finanțator trebuie să fie egală cu rentabilitatea 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 un randament adecvat pentru activitățile de finanțare, este important să se ia în calcul 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 depind de gradul de risc al investiției pentru finanțator, luând în calcul suma de bani în cauză 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, 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 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.

Atunci când se oferă finanțare unei părți pentru dezvoltarea unei imobilizări necorporale, deciziile relevante referitoare la asumarea, concedierea sau refuzul unei oportunități de asumare a riscurilor și deciziile cu privire la răspunsul și modul de răspuns la riscurile asociate oportunității, sunt deciziile legate de acordarea finanțării și condițiile tranzacției. În funcție de fapte și împrejurări, 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 pot include posibilitatea de a lega deciziile de finanțare de deciziile-cheie de dezvoltare care vor avea un impact asupra rentabilității finanțării. De exemplu, ar putea fi necesar să se ia decizii cu privire la trecerea proiectului la etapa următoare

¹⁸ 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.

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 va trebui 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

6.64. Tipurile particulare de risc care pot avea importanță într-o analiză funcțională referitoare la tranzacțiile de immobilizări necorporale includ (i) riscurile asociate cu dezvoltarea immobilizărilor necorporale, inclusiv riscul ca activitățile costisitoare de cercetare și dezvoltare sau de marketing să se dovedească a fi nereușite și calendarul investiției (de exemplu, dacă investiția se face într-un stadiu incipient, la jumătatea procesului de dezvoltare sau într-un stadiu târziu va afecta nivelul riscului de investiții suport); (ii) riscul de uzură morală a produsului, inclusiv posibilitatea ca progresele tehnologice ale competitorilor să afecteze negativ valoarea immobilizărilor necorporale; (iii) riscul de încălcare, inclusiv riscul ca apărarea drepturilor necorporale sau apărarea împotriva pretențiilor altor persoane de încălcare să se dovedească a fi consumatoare de timp, costisitoare și/ sau inutile; (iv) răspunderea pentru produse și riscuri similare asociate produselor și serviciilor bazate pe immobilizările necorporale și (v) riscurile de exploatare, incertitudinile în ceea ce privește randamentele care urmează să fie generate de immobilizările necorporale. Existența și nivelul acestor riscuri vor depinde de faptele și împrejurările fiecărui caz și de natura immobilizării necorporale în cauză.

6.65. Identitatea membrului sau membrilor grupului care își asumă riscuri legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea immobilizărilor necorporale este un aspect important în determinarea prețurilor pentru tranzacțiile controlate. Asumarea riscului va determina care entitate sau entități vor fi responsabile pentru consecințe dacă 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.

6.66. Pentru a determina care membru sau membri ai grupului își asumă riscuri legate de immobilizările necorporale, se aplică principiile din Capitolul I Secțiunea D.1.2. În special, etapele 1-5 ale procesului de analiză a riscului într-o tranzacție controlată, astfel cum sunt prevăzute la alineatul 1.60, trebuie urmate pentru a determina care parte își asumă riscuri legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea immobilizărilor necorporale.

6.67. Este deosebit de important să se asigure că membrul (membrii) grupului care își revendică dreptul la venituri din asumarea riscului comportă 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 întreprinderea asociată care își asumă riscul, astfel cum este stabilit în cadrul de analiză a riscului reflectat la alineatul 1.60 din prezentul Ghid, 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 I la Capitolul VI ilustrează acest principiu.

B.2.4. *Venituri ex post efective*

6.68. 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 dezirabile. De asemenea, se poate întâmpla ca proiecțiile financiare pe care se bazează calculele randamentelor *ex ante* și acordurile de remunerare să ia în calcul în mod corespunzător riscurile și probabilitatea apariției unor evenimente previzibile în mod rezonabil și ca diferențele dintre rentabilitatea reală și cea anticipată să reflecte asumarea 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 subdeclarare a profiturilor anticipate. În astfel de circumstanțe, se pune întrebarea dacă și dacă da cum anume ar trebui 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.

6.69. 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 întreprinderea asociată care își asumă contractual aceste riscuri (cum ar fi proprietarul legal al imobilizării necorporale) sau poate sau nu să fie finanțatorul investiției. O parte căreia nu i se alocă riscurile care dau naștere diferenței între rezultatele anticipate și cele reale în conformitate cu principiile Secțiunilor D.1.2.1.4 până la D.1.2.1.6 din Capitolul I nu va avea dreptul la diferențele dintre profiturile reale și cele anticipate sau nu va trebui 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 include un element de împărțire a profitului. În plus, trebuie să se ia în considerare dacă remunerarea *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 să se acorde atenție, de exemplu, dacă grupul a subestimat sau supraestimat de fapt profiturile anticipate, dând astfel

naștere la plăți insuficiente sau plăți excedentare (determinate *ex ante*) către unii membri ai grupului pentru contribuțiile 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 implicații ale aplicării secțiunilor B.1 și B.2

6.70. În fond, dacă proprietarul legal al unei immobilizări necorporale:

- îndeplinește și controlează toate funcțiile (inclusiv funcțiile importante descrise la alineatul 6.56) legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea immobilizărilor necorporale;
- asigură toate activele, inclusiv finanțarea, necesare dezvoltării, îmbunătățirii, întreținerii, protecției și exploatării immobilizărilor necorporale și
- își asumă toate riscurile legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea immobilizărilor necorporale,

atunci va avea dreptul la toate randamentele anticipate, *ex ante*, derivate din exploatarea de către grupul de întreprinderi multinaționale a immobilizărilor necorporale. În măsura în care unul sau mai mulți membri ai grupului de întreprinderi multinaționale, alții decât proprietarul legal îndeplinește funcții, utilizează active sau își asumă riscuri legate de dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea immobilizărilor 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 immobilizării necorporale.

6.71. Dreptul oricărui membru al grupului de întreprinderi multinaționale la profit sau pierdere relativ la diferențele dintre rentabilitatea reală (*ex post*) și o estimare adecvată a profitabilității (*ex ante*) anticipate depinde de entitatea sau entitățile din grupul de întreprinderi multinaționale care își asumă de fapt riscurile identificate atunci când evidențiază 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 remunerația în condiții de valoare de piață a acestor funcții include un element de împărțire a profitului.

B.3. Identificarea și stabilirea prețurilor și a altor condiții pentru 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 immobilizărilor

necorporale și o identificare exactă a tranzacțiilor ale căror prețuri și alte condiții necesită determinare. În general, tranzacțiile identificate de grupul de întreprinderi multinaționale în înregistrările 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 înregistrări 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 din 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 această 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 immobilizări necorporale.

B.4. *Aplicarea principiilor de mai sus în scenarii specifice*

6.75. Principiile stabilite în această Secțiune B trebuie aplicate într-o varietate de situații care implică dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția și exploatarea immobilizărilor necorporale. Un aspect cheie în fiecare caz este că întreprinderile asociate care contribuie la dezvoltarea, îmbunătățirea, întreținerea, protecția sau exploatarea immobilizărilor 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 immobilizărilor 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, trebuie să se facă referire 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 entități 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 compensat 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, compensat pentru creșterea valorii mărcilor comerciale și a altor immobilizări necorporale 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 înregistrările legale și acordurile dintre părți; (ii) funcțiilor îndeplinite, activelor utilizate și riscurilor asumate de părți; (iii) valorii necorporale anticipată a fi creată prin activitățile comerciantului/distribuitorului și (iv) compensației prevăzute 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 remunerat pentru cheltuielile sale promoționale și fiind direcționat și controlat în activitățile sale de către proprietarul mărcilor comerciale și alte immobilizări necorporale aferente activității de marketing. În acest caz, distribuitorul ar avea în mod normal dreptul la o remunerație adecvată numai activităților sale de reprezentare. Nu își asumă riscurile asociate cu dezvoltarea ulterioară a mărcii comerciale și a altor immobilizări 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 sale îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate în prezent sau în viitor. În general, în tranzacțiile în condiții de valoare de piață, capacitatea părții care nu este proprietarul legal al mărcilor comerciale și al altor active necorporale de marketing de a obține beneficiile activităților de marketing care sporesc valoarea acestor immobilizări necorporale 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 immobilizări 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 de marcă comercială. Într-o astfel de situație, este posibil ca eforturile distribuitorului să fi sporit valoarea propriilor immobilizări 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 de vânzări, pentru a compensa distribuitorul pentru funcțiile, activele, riscurile asumate și crearea de valoare anticipată. Exemplele 8-13 din Anexa I la Capitolul VI ilustrează mai detaliat aplicarea prezentei Secțiunii B în contextul acordurilor de vânzări 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 multinațional de întreprinderi 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 I la Capitolul VI ilustrează mai detaliat aplicarea prezentei Secțiuni B în contextul acordurilor de cercetare și dezvoltare.

B.4.3. Plăți pentru utilizarea denumirii unei întreprinderi

6.81. Adesea apar întrebări cu privire la remunerarea în condiții de valoare de piață pentru utilizarea numelor de grupuri, a denumirilor comerciale și a immobilizărilor 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 apartenență la grup sau pentru utilizarea numelui grupului doar pentru a reflecta apartenența la acesta. 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 immobilizări necorporale pentru 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 immobilizare necorporală, este rezonabil să se concluzioneze că plata 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 activitatea reprezentată de o marcă comercială neînregistrată, utilizarea acelei mărci comerciale de către o altă parte constituie 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 un nume de grup este

important să se ia în calcul valoarea beneficiului financiar pentru utilizatorul numelui care poate fi atribuită utilizării aceluși nume, costurile și beneficiile asociate cu alte alternative 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 țara sa. Trebuie luați în calcul factorii care sunt importanți într-o licențiere a unei denumiri 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 întreprinderea achiziționată începe să utilizeze un nume, o marcă comercială sau un brand care indică întreprinderea achizitoare, nu trebuie să existe o presupunere automată că trebuie efectuată o plată pentru o astfel de utilizare. În cazul în care există o așteptare rezonabilă a beneficiului financiar pentru întreprinderea achiziționată din utilizarea mărcii întreprinderii achizitoare, atunci valoarea oricărei plăți trebuie să fie determinată 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 societatea achizitoare pe teritoriul de funcționare a celei achiziționate, determinând întreprinderea achiziționată să utilizeze marca achizitoarei. În acest caz, trebuie să se ia în calcul dacă achizitoarea trebuie să efectueze o plată sau să compenseze în alt mod întreprinderea achiziționată pentru funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele utilizate (inclusiv poziția sa pe piață) în legătură cu utilizarea extinsă a numelui întreprinderii achizitoare.

C. Tranzacții care implică utilizarea sau transferul de immobilizări necorporale

6.86. Pe lângă identificarea cu specificitate a immobilizărilor necorporale implicate într-o anumită problemă a prețurilor de transfer și identificarea proprietarului legal al unor astfel de immobilizări necorporale, este necesar să se identifice și să se caracterizeze în mod corespunzător, la începutul oricărei analize a prețurilor de transfer care implică immobilizări necorporale, acele tranzacții controlate specifice care implică immobilizări necorporale. Principiile Capitolului I se aplică în identificarea și izolarea 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 întreprinderii (Capitolul IX, în special Partea I), Secțiunea C a acestui capitol prezintă câteva scenarii tipice care pot fi utile pentru a stabili dacă immobilizările necorporale sau drepturile asupra immobilizărilor 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 al OCDE. A se vedea, de exemplu, alineatele 8-19 din

Comentariul la Articolul 12 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE .

6.87. Există două tipuri generale de tranzacții în care identificarea și controlarea imobilizărilor necorporale sunt relevante în scopul stabilirii prețurilor de transfer. Acestea sunt: (i) tranzacțiile care implică transferuri de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale și (ii) tranzacțiile care implică utilizarea imobilizărilor necorporale în vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii.

C.1. *Tranzacții care implică utilizarea sau transferul imobilizărilor necorporale*

C.1.1. Transferul imobilizărilor necorporale sau a drepturilor asupra imobilizărilor necorporale

6.88. Drepturile asupra imobilizărilor necorporale în sine pot fi transferate în tranzacții controlate. Astfel de tranzacții pot implica transferul 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, de durată sau restricții în ceea ce privește dreptul de utilizare, exploatare, reproducere, transfer ulterior sau dezvoltare ulterioară). Principiile Capitolelor I-III se aplică tranzacțiilor care implică transferul de imobilizări necorporale sau de 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 prezentul capitol.

6.89. În tranzacțiile care implică transferul de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale este esențial să se identifice cu precizie 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 integrală 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 de piață dacă, în ambele cazuri, tranzacția la preț este un transfer de drepturi 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 specificitate.

6.90. Restricțiile impuse în licențiere și acordurile 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, este important, în identificarea naturii unui transfer de drepturi asupra immobilizărilor necorporale, să se ia în calcul dacă cesionarul primește dreptul de a utiliza immobilizările 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 immobilizării 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 immobilizărilor 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 immobilizări necorporale altfel 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. Prevederile Secțiunii D.1.1 din Capitolul I se aplică în identificarea naturii specifice a unei tranzacții care implică un transfer de immobilizări necorporale sau de drepturi asupra immobilizărilor necorporale, în identificarea naturii oricăror immobilizări necorporale transferate și în identificarea oricăror limitări impuse de termenii transferului asupra utilizării acelor immobilizări necorporale. De exemplu, o specificație scrisă conform căreia o licență nu este exclusivă sau are o durată limitată nu trebuie respectată de administrația fiscală dacă o astfel de specificație nu este în concordanță cu comportamentul părților. Exemplul 18 din Anexa I la Capitolul VI ilustrează dispozițiile prezentului alineat.

C.1.2. Transferul combinațiilor de immobilizări necorporale

6.92. Immobilizările necorporale (inclusiv drepturile limitate asupra immobilizărilor necorporale) pot fi transferate individual sau în combinație cu alte immobilizări necorporale. În evaluarea tranzacțiilor care implică transferuri de combinații de immobilizări necorporale apar adesea două probleme conexe.

6.93. Prima implică natura și consecințele economice ale interacțiunilor dintre diferite immobilizări necorporale. Este posibil ca unele immobilizări necorporale să fie mai valoroase în combinație cu alte active necorporale decât dacă immobilizările necorporale sunt luate în considerare separat. Prin urmare, este important să se identifice natura interacțiunilor juridice și economice dintre immobilizările necorporale care sunt transferate în combinație.

6.94. De exemplu, un produs farmaceutic are adesea asociate trei sau mai multe tipuri de immobilizări 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 autorizație 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 trei immobilizări necorporale pot fi extrem de valoroase. În mod izolat, una 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 poate fi vândut fără aprobarea iar competitorii generici nu pot fi excluși de pe piață fără brevet. În mod similar, valoarea brevetului poate fi mult mai mare odată ce a fost obținută autorizația de comercializare decât ar fi cazul în absența acesteia. Interacțiunile dintre fiecare dintre aceste clase de immobilizări necorporale, precum și părțile care au îndeplinit funcțiile, au suportat riscurile și au suportat costurile asociate asigurării immobilizărilor necorporale sunt, prin urmare, foarte importante în efectuarea unei analize a prețurilor de transfer cu privire la transferul de immobilizări necorporale. Este important să se ia în considerare contribuția relativă la crearea de valoare în cazul în care diferite întreprinderi asociate dețin drepturile asupra immobilizărilor necorporale utilizate.

6.95. O a doua problemă care este și conexă implică importanța asigurării faptului că toate immobilizările necorporale transferate într-o anumită tranzacție au fost identificate. Este posibil, de exemplu, ca immobilizările necorporale să fie atât de interconectate încât să nu fie posibil, ca o chestiune de fond, transferul uneia fără cealaltă. Într-adevăr, se va întâmpla adesea ca un transfer al unei immobilizări necorporale să implice în mod necesar transferul altor immobilizări necorporale. În astfel de cazuri, este important să se identifice toate immobilizările necorporale puse la dispoziția cesionarului ca urmare a unui transfer de immobilizări necorporale, aplicând principiile Secțiunii D.1 din Capitolul I. De exemplu, transferul drepturilor de utilizare a unei mărci în temeiul unui acord de licențiere 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 construit 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 I 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 immobilizările necorporale pe care, în esență, părțile 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 I la Capitolul VI ilustrează principiile acestui alineat.

6.97. Trebuie recunoscut faptul că procesul de identificare a tuturor immobilizărilor 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 tranzacție. De asemenea, este important ca toate imobilizările necorporale transferate într-o anumită tranzacție să fie identificate și luate în calcul în analiza prețurilor de transfer. Exemplele 23-25 din Anexa I la Capitolul VI ilustrează principiile acestui alineat.

6.99. În unele situații, este posibilă și adecvată separarea tranzacțiilor cu imobilizări corporale de transferurile de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale, în scopul efectuării unei analize a prețurilor de transfer. În aceste situații, prețul unui contract colectiv trebuie să fie dezagregat 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 va fi dificil să se separe tranzacțiile cu bunuri corporale sau servicii de transferurile de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale. Fiabilitatea comparabilelor disponibile va fi un factor important în analiza dacă tranzacțiile trebuie 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 acord 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 suficient de unice încât nu pot fi identificate comparabile fiabile pentru întregul pachet de servicii/imobilizări necorporale, poate fi necesar să se separe diferitele părți ale pachetului de servicii și imobilizări necorporale pentru o analiză separată a prețurilor de transfer. Cu toate acestea, trebuie avut în vedere faptul că interacțiunile dintre diverse imobilizări necorporale și servicii pot spori valoarea și a uneia și a celeilalte/celorlalte.

6.101. În alte situații, furnizarea unui serviciu și transferul uneia sau mai multor imobilizări 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 imobilizări 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 imobilizări 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 va fi adecvată pentru toate tranzacțiile de servicii și nu toate tranzacțiile cu imobilizări necorporale necesită evaluări complexe sau aplicarea metodei împărțirii profitului. Datele fiecărei situații specifice 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 întreprinderile independente în tranzacții comparabile.

6.103. În plus, trebuie subliniat și faptul că determinarea dacă tranzacțiile ar trebui agregate sau segregate pentru analiză implică, de obicei, izolarea 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 vânzări de bunuri sau prestări 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 imobilizări 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 lua în considerare 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 brevete proprii valoroase pentru a produce autovehiculele 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 luate în considerare în analiza de comparabilitate a tranzacției constând 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, însă brevetele în sine nu sunt transferate.

6.106. Într-un alt exemplu de utilizare a imobilizărilor necorporale în legătură cu o tranzacție controlată, să presupunem că o întreprindere de explorare a achiziționat sau a dezvoltat hărți și analize geologice de valoare, precum și software și know-how de explorare sofisticate. Să presupunem în continuare că acea întreprindere utilizează acele imobilizări necorporale în furnizarea de servicii de explorare unei întreprinderi asociate. Aceste imobilizări necorporale trebuie identificate și luate în considerare în analiza de comparabilitate a transferului de servicii dintre întreprinderea de explorare și întreprinderea 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 întreprinderii de explorare nu dobândește drepturi asupra imobilizărilor necorporale ale întreprinderii de explorare, imobilizările necorporale sunt utilizate în prestarea serviciilor și pot afecta valoarea serviciilor, însă ele nu sunt transferate.

D. Îndrumări suplimentare pentru determinarea condițiilor de valoare de piață în cazul tranzacțiilor de imobilizări necorporale

6.107. După identificarea tranzacțiilor relevante de imobilizări necorporale, identificând în mod specific imobilizările necorporale implicate în aceste tranzacții, identificând 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 prezentele îndrumări trebuie aplicate pentru a determina condițiile de valoare de piață pentru tranzacțiile de imobilizări necorporale. În special, procesul recomandat în nouă pași prevăzut la alineatul 3.4 poate fi util în identificarea condițiilor de valoare de piață pentru tranzacțiile de 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, ar trebui 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, datorită relației dintre ele, întreprinderile asociate ar putea uneori să

structureze o tranzacție care implică imobilizări necorporale într-un mod pe care întreprinderile independente nu l-ar lua în considerare. 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. Această 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 de 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 drepturi asupra imobilizărilor necorporale a căror valoare este extrem de incertă la momentul transferului. Secțiunea D.4 oferă o abordare a 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 de 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 Ghidului referitoare la conținutul și procesul unei analize de comparabilitate a unei tranzacții de imobilizări necorporale, analiza prețurilor de transfer trebuie să ia în considerare opțiunile disponibile în mod realist pentru fiecare dintre părțile la tranzacție.

6.112. În controlarea opțiunilor disponibile în mod realist părților, trebuie luate în calcul 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 de 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 calcul 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 pentru cesionar decât opțiunea sa disponibilă în mod realist de a nu se angaja deloc în transfer.

6.114. Va fi adesea cazul să poată fi identificat preț într-o tranzacție de imobilizări necorporale care să fie în concordanță cu opțiunile disponibile în mod realist ale fiecăreia dintre părți. Existența unor astfel de prețuri este în concordanță cu ipoteza că grupurile de întreprinderi multinaționale încearcă să optimizeze alocarea resurselor. Dacă 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 ia în calcul dacă tranzacția reală trebuie să fie ignorată în conformitate cu criteriul de nerecunoaștere prevăzut în Secțiunea D.2 din Capitolul I sau dacă nu cumva condițiile tranzacției trebuie ajustate în alt mod. În mod similar, dacă apar situații în care există afirmații că fie utilizarea actuală a unei imobilizări necorporale, fie o opțiune propusă disponibilă în mod realist (și anume, 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 datele și circumstanțele reale ale cazului. Această discuție subliniază importanța examinării tuturor faptelor și circumstanțelor relevante în delimitarea cu exactitate a tranzacției reale de imobilizări necorporale.

D.2. Îndrumări suplimentare privind transferurile de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale

6.115. Această secțiune oferă îndrumări suplimentare cu privire la problemele specifice apărute în legătură cu transferul între întreprinderile asociate al imobilizărilor necorporale sau al drepturilor asupra imobilizărilor necorporale. Astfel de tranzacții pot include vânzările de imobilizări necorporale, precum și tranzacțiile care sunt echivalente din punct de vedere economic cu vânzările. Astfel de tranzacții ar putea include, de asemenea, o licențiere de drepturi asupra uneia sau mai multor imobilizări 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 tranzacțiilor care implică transferul de imobilizări necorporale sau a drepturilor 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 ia în considerare caracteristicile unice ale acestora. 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 în aplicarea altor metode care se bazează pe elemente 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 potențial de profit 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 acestora. Următoarea listă nu este exhaustivă și, într-un caz specific, luarea în considerare a unor factori suplimentari sau diferiți poate fi o parte esențială a unei analize de comparabilitate.

D.2.1.1. Exclusivitatea

6.118. Dacă drepturile asupra imobilizărilor necorporale relevante pentru o anumită tranzacție care implică transferul de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale sunt exclusive sau neexclusive, acesta poate fi un aspect important de comparabilitate. Unele imobilizări necorporale permit proprietarului legal să excludă alte părți 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 imobilizării necorporale care oferă un avantaj pe piață, partea respectivă se poate bucura de un grad ridicat de putere de piață sau de influență pe piață. O parte cu drepturi neexclusive asupra imobilizărilor necorporale nu va putea exclude toți competitorii 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 ar trebui luată în considerare 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 un aspect important de comparabilitate. Protecțiile legale asociate cu unele imobilizări necorporale pot împiedica concurenții să intre pe o anumită piață. În cazul altor imobilizări 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 de durată. Pentru imobilizările necorporale cu durată de viață utilă limitată, durata protecției legale este importantă, deoarece durata drepturilor necorporale va afecta așteptările părților la o tranzacție cu privire la beneficiile viitoare din exploatarea imobilizării necorporale. De exemplu, două brevete altfel comparabile nu au o valoare echivalentă dacă unul expiră după un an, iar celălalt expiră abia după zece ani.

D.2.1.3. Aria geografică

6.120. Aria geografică de aplicare a imobilizărilor necorporale sau a drepturilor asupra imobilizărilor necorporale este un aspect important de comparabilitate. Acordarea drepturilor globale asupra imobilizărilor necorporale poate fi mai valoroasă decât acordarea 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 (viabilitatea)

6.121. Multe immobilizări necorporale au o viabilitate limitată. Durata de viață utilă a unei anumite immobilizări necorporale poate fi afectată de natura și durata protecției legale acordate immobilizării necorporale, așa cum s-a menționat mai sus. Viabilitatea unor immobilizări 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 viabilitatea anumitor immobilizări necorporale să poată fi prelungită.

6.122. Prin urmare, în efectuarea unei analize de comparabilitate, este important să se ia în calcul durata de viață utilă preconizată a immobilizărilor necorporale în cauză. În general, immobilizările necorporale care se așteaptă să ofere avantaje de piață pentru o perioadă mai lungă de timp vor fi mai valoroase decât immobilizările necorporale similare care oferă astfel de avantaje pentru o perioadă mai scurtă de timp, restul condițiilor fiind egale. În evaluarea duratei de viață utilă a immobilizărilor necorporale este, de asemenea, important să se ia în considerare utilizarea immobilizărilor necorporale. Durata de viață utilă a unei immobilizări 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 immobilizare necorporală.

D.2.1.5. Stadiul de dezvoltare

6.123. În efectuarea unei analize de comparabilitate, este important să se ia în calcul stadiul de dezvoltare al anumitor immobilizări necorporale. Se întâmplă adesea ca o immobilizare necorporală să fie transferată într-o tranzacție controlată la un moment dat înainte de a se fi demonstrat pe deplin că immobilizarea necorporală va sprijini produse viabile din punct de vedere comercial. Un exemplu comun apare în industria farmaceutică, unde compușii chimici pot fi brevetati, 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, immobilizările necorporale referitoare la produse cu viabilitate comercială stabilită vor fi mai valoroase decât immobilizările 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 calcul.

D.2.1.6. Drepturi la îmbunătățiri, revizuiți și actualizări

6.125. Adesea, un aspect important într-o analiză de comparabilitate care se referă la 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 imobilizări necorporale pot deveni vetuste sau necompetitive într-o perioadă relativ scurtă de timp, în absența dezvoltării și îmbunătățirii continue a imobilizărilor 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 calcul, în scopuri de comparabilitate, dacă o anumită acordare a drepturilor asupra imobilizărilor necorporale include sau nu accesul la îmbunătățiri, revizuiți și actualizări ale imobilizărilor necorporale.

6.126. O întrebare foarte asemănătoare, adesea importantă într-o analiză de comparabilitate, este dacă cesionarul imobilizărilor necorporale obține dreptul de a utiliza imobilizările necorporale pentru 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 intri 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. Avantaje viitoare așteptate

6.127. Fiecare dintre considerentele 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 comparabilă 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 care au doar profituri medii. Orice factor care afectează în mod semnificativ așteptările părților la o tranzacție controlată de a obține beneficii viitoare din imobilizarea necorporală trebuie luat în calcul la efectuarea analizei de comparabilitate.

D.2.2. Compararea riscului în cazurile care implică transferuri de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale

6.128. În efectuarea unei analize de comparabilitate care implică transferul de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra acestora, trebuie luată în calcul existența riscurilor legate de probabilitatea obținerii de beneficii economice viitoare din imobilizările necorporale transferate, inclusiv alocarea riscului între părți, care trebuie analizată în cadrul stabilit în Secțiunea D.1.2 din Capitolul I. Următoarele tipuri de riscuri, *inter alia*, trebuie luate în calcul în evaluarea dacă transferurile de imobilizări necorporale sau combinațiile de imobilizări necorporale sunt comparabile și în evaluarea dacă imobilizările necorporale *per se* sunt comparabile.

- Riscuri legate de dezvoltarea viitoare a imobilizărilor necorporale. Aceasta include a evalua 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 e probabilitatea ca o astfel de dezvoltare și testare să se dovedească a fi de succes și alte considerații similare. Luarea în calcul a riscului de dezvoltare este deosebit de importantă în situațiile care implică transferuri de active necorporale parțial dezvoltate.
- Riscuri legate de uzura morală a produselor și 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 necorporale. Aceasta include o evaluare a probabilității ca alții să pretindă cu succes că produsele bazate pe imobilizări necorporale își încalcă propriile drepturi necorporale și o evaluare a costurilor probabile de apărare împotriva unor astfel de pretenții. Acesta include, de asemenea, o evaluare a probabilității ca titularul drepturilor necorporale să poată împiedica cu succes alte persoane să încalce imobilizările necorporale, riscul ca produsele contrafăcute să erodeze rentabilitatea piețelor 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 de 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 de drepturi asupra acestora. Este important de remarcat faptul că diferențele dintre imobilizările necorporale

pot avea consecințe economice semnificative care pot fi dificil de ajustat într-un mod fiabil. 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, în funcție de faptele specifice, că ajustarea nu a fost calculată corect 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, este 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 imobilizările necorporale potențial comparabile și ratele redevențelor aferente extrase din bazele de date comerciale sau compilațiile proprietare ale licențelor disponibile publicului sau ale acordurilor similare. Principiile Secțiunii A.4.3.1 din Capitolul III se aplică integral 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 brevetate 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, ar trebui 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 de drepturi asupra imobilizărilor necorporale

6.131. Principiile prezentului Ghid referitoare la selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în funcție de împrejurările cazului sunt descrise la alineatele 2.1-2.12. Aceste principii se aplică integral cazurilor care implică transferul de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale. La selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer într-un caz care implică transferul de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale, trebuie acordată atenție (i) naturii imobilizărilor necorporale relevante, (ii) dificultății de a identifica tranzacții necontrolate și imobilizări necorporale comparabile în multe, dacă nu în majoritatea cazurilor și (iii) dificultății de a aplica anumite metode de stabilire a prețurilor de transfer descrise în Capitolul II în cazurile care implică transferul de imobilizări necorporale. Aspectele discutate mai jos sunt deosebit de importante în selectarea metodelor de stabilire a prețurilor de transfer în conformitate cu Ghidul.

6.132. În aplicarea principiilor de la alineatele 2.1-2.12 aspectelor care implică transferul de active necorporale sau de drepturi asupra activelor 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 de transfer al unei imobilizări necorporale (sau transferul drepturilor asupra imobilizării necorporale), deoarece oricare dintre acestea poate transmite valoarea imobilizării necorporale către cessionar. În consecință, în selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în legătură cu o tranzacție care implică transferul de active 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 etichete arbitrare.

6.133. Acest capitol clarifică faptul că, în cazuri care implică transferul de imobilizări necorporale sau de 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 globale comerciale 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/punctul de lucru, strategiile comerciale și sinergiile grupului de întreprinderi multinaționale, printre altele. Metoda de stabilire a prețurilor de transfer selectată și orice ajustări cuprinse în această metodă pe baza analizei de comparabilitate trebuie să ia în considerare toți factorii relevanți 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 de 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 immobilizări necorporale sau de drepturi asupra immobilizărilor necorporale

6.136. În funcție de faptele specifice, oricare dintre cele cinci metode ale OCDE de stabilire a prețurilor de transfer descrise în Capitolul II poate constitui cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer pentru împrejurările cazului în care tranzacția implică un transfer controlat al uneia sau a mai multor immobilizări necorporale. Utilizarea alternativelor 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 immobilizări necorporale sau de drepturi asupra immobilizărilor necorporale poate fi determinată pe baza unor astfel de comparabile după efectuarea oricăror ajustări de comparabilitate care pot fi adecvate și fiabile.

6.138. Cu toate acestea, va fi adesea cazul în situații de transfer de immobilizări necorporale sau de drepturi asupra immobilizărilor necorporale ca analiza de comparabilitate (inclusiv analiza funcțională) să arate că nu există tranzacții necontrolate comparabile fiabile care să poată fi utilizate pentru a determina prețul în condiții de valoare de piață și alte condiții. Acest lucru se poate întâmpla dacă immobilizările necorporale în cauză au caracteristici unice sau dacă au o importanță critică pentru ca astfel de immobilizări 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, este de obicei 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.
- Perspectivile și opțiunile disponibile în mod realist fiecărei părți la tranzacție.
- Avantajele competitive conferite de immobilizări necorporale, inclusiv în special rentabilitatea relativă a produselor și serviciilor sau a produselor și serviciilor potențiale legate de immobilizări necorporale.
- Beneficiile economice viitoare preconizate ale tranzacției.
- Alți factori de comparabilitate, cum ar fi caracteristicile piețelor locale, economiile cu sediul/punctul de lucru, 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. Trebuie să se acorde atenție aplicării anumitor metode de stabilire a prețurilor de transfer ale OCDE într-o chestiune care implică transferul de immobilizări necorporale sau de drepturi asupra immobilizărilor necorporale. Metodele unilaterale, inclusiv metoda prețului de revânzare și metoda marjei nete, în general, nu sunt metode fiabile pentru evaluarea directă a immobilizărilor necorporale. În unele circumstanțe, astfel de mecanisme pot fi utilizate pentru a evalua indirect immobilizările necorporale prin determinarea valorilor pentru unele funcții utilizând aceste metode și derivând o valoare reziduală pentru immobilizări necorporale. Cu toate acestea, principiile de la alineatul 6.133 sunt importante atunci când se urmează astfel de abordări și trebuie să se acorde 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 immobilizărilor necorporale pe baza costului dezvoltării immobilizărilor necorporale este, în general, descurajată. Rareori există o corelație între costul dezvoltării immobilizărilor necorporale și valoarea sau prețul de transfer al acestora odată dezvoltate. Prin urmare, metodele de stabilire a prețurilor de transfer bazate pe costul dezvoltării intangibile 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 immobilizării necorporale. Astfel de abordări pot avea uneori o aplicație valabilă în ceea ce privește dezvoltarea immobilizărilor necorporale utilizate pentru operațiuni comerciale interne (de exemplu, sisteme software interne), în special în cazul în care immobilizările necorporale în cauză nu sunt unice și valoroase. Cu toate acestea, în cazul în care immobilizările 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 immobilizărilor necorporale. Adesea, este posibil să existe un avantaj semnificativ al primului sosit în a avea un produs pe piață la o dată timpurie. Prin urmare, un produs identic (și immobilizările necorporale-suport) dezvoltat în perioadele viitoare

nu va fi la fel de valoros ca același produs (și activele necorporale-suport) disponibile în prezent. Într-un astfel de caz, costul de înlocuire estimat nu este un reprezentant valabil pentru valoarea unei immobilizări necorporale transferate în prezent. În mod similar, în cazul în care o immobilizare necorporală comportă protecții legale sau caracteristici de exclusivitate, valoarea de a putea exclude competitorii de la utilizarea immobilizării 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 immobilizările necorporale parțial dezvoltate.

6.144. Prevederile alineatului 2.10 referitoare la utilizarea regulilor de bază se aplică determinării unui preț de transfer corect în orice tranzacție controlată, inclusiv în cazurile care implică utilizarea sau transferul de immobilizări necorporale. 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, inclusiv, în special, o repartizare a veniturilor între un licențiator și un licențiat de immobilizări necorporale.

6.145. Metodele de stabilire a prețurilor de transfer cel mai susceptibile să se dovedească utile în cazuri care implică transferuri ale uneia sau mai multor immobilizări 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 pot fi utile în transferurile de immobilizări 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 immobilizări necorporale sau de drepturi asupra immobilizărilor necorporale. Principiile generale cuprinse la alineatele 2.14-2.26 se aplică atunci când metoda CUP este utilizată pentru tranzacții care implică transferul de immobilizări necorporale. În cazul în care metoda CUP este utilizată pentru transferul de immobilizări necorporale, trebuie acordată o atenție deosebită comparabilității immobilizărilor necorporale sau drepturilor asupra activelor necorporale transferate în tranzacția controlată și în potențialele tranzacții comparabile necontrolate. Ar trebui luate în calcul 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 immobilizărilor 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 active necorporale poate fi dificilă sau imposibilă.

6.147. În unele situații, immobilizările 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 util comparabil pentru determinarea prețului de piață pentru tranzacția controlată prin metoda CUP. În funcție de fapte și circumstanțe, prețul de achiziție al terțului în astfel de situații are relevanță în determinarea prețurilor în condiții de 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 I la Capitolul VI ilustrează principiile acestui alineat.

D.2.6.2. Aplicarea metodei împărțirii profitului

6.148. În anumite circumstanțe, metoda împărțirii profitului poate fi utilizată pentru a determina condițiile de valoare de piață dintr-un transfer de imobilizări necorporale sau de 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 orientări sunt pe deplin aplicabile aspectelor care implică transferul de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra imobilizărilor necorporale. Cu toate acestea, în evaluarea fiabilității metodei împărțirii profitului trebuie să se ia în calcul disponibilitatea integrală a unor date fiabile și adecvate privind profiturile relevante care urmează să fie împărțite, cheltuielile care pot fi alocate în mod corespunzător și fiabilitatea factorilor utilizați pentru împărțirea veniturilor relevante.

6.149. Metoda împărțirii profitului poate fi aplicată la vânzarea drepturilor depline asupra imobilizărilor necorporale. Ca și în cazul altor aplicații ale metodei împărțirii profitului, un element esențial al analizei este o examinare funcțională completă care ia în considerare funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele utilizate de fiecare dintre părți. 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.

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 metodei împărțirii 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 cu indicații farmaceutice cu potențial de succes ar putea fi dezvoltat în laborator la un cost relativ mic. În plus, o varietate de factori dificil de evaluat ar trebui luați în calcul 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 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 deosebit 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 greu de evaluat (HTVI).

6.152. În cazul în care drepturile limitate asupra imobilizărilor necorporale complet dezvoltate sunt transferate într-o licențiere sau o tranzacție similară și nu pot fi identificate tranzacții necontrolate comparabile fiabile, poate fi adesea utilizată metoda împărțirii profitului pentru a evalua contribuțiile respective ale părților la obținerea venitului relevant. 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 imobilizărilor necorporale de către licențiat/cesionar și asupra drepturilor licențiatului/cesionarului de a utiliza imobilizările necorporale în scopul cercetării și dezvoltării permanente. În plus, evaluarea contribuțiilor licențiatului la îmbunătățirea valorii imobilizărilor necorporale licențiate poate fi importantă. Alocarea veniturilor într-o astfel de analiză ar depinde de constatările analizei funcționale, inclusiv 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 uneia sau mai multor immobilizări necorporale, poate fi, de asemenea, posibilă utilizarea tehnicilor de evaluare pentru a estima prețul în condiții de valoare de piață pentru immobilizările necorporale transferate între întreprinderile asociate. În special, aplicarea tehnicilor de evaluare bazate pe venit, mai ales a tehnicilor de evaluare bazate pe calculul valorii actualizate a fluxurilor de venituri viitoare preconizate sau a fluxurilor de numerar derivate din exploatarea immobilizării 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 immobilizări necorporale sau drepturi asupra immobilizărilor 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. 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 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 până la 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 specifice 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 întreprinderi. Acest conservatorism inherent poate duce la definiții care sunt prea limitate 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 immobilizărilor 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 într-o analiză a prețurilor de transfer cu prudență și după o analiză atentă a ipotezelor 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 acestui Ghid, faptelor specifice ale cazului, principiilor și practicilor solide de evaluare și cu luarea în calcul în mod corespunzător a validității ipotezelor care stau la baza evaluării și a coerenței acestor ipoteze cu principiul valorii de piață, astfel de tehnici pot fi 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 aplicarea tehnicilor de evaluare bazate pe costurile de dezvoltare a immobilizărilor necorporale.

Tehnicile de evaluare care estimează valoarea actualizată a fluxurilor de numerar viitoare preconizate derivate din exploatarea immobilizării sau immobilizărilor 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 immobilizări necorporale prin valoarea estimată a fluxurilor de numerar 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.¹⁹ În cadrul acestei 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 immobilizărilor necorporale și a efectelor fiscale ale tranzacției. În plus, implică luarea în calcul a valorilor finale atunci când este cazul. În funcție de faptele și circumstanțele cazului individual, calcularea valorii actualizate a fluxurilor de numerar preconizate derivate din exploatarea immobilizărilor 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 I la Capitolul VI ilustrează dispozițiile prezentei secțiuni.

¹⁹ În cazul unei evaluări financiare bazate pe proiecții, analiza se va baza adesea pe proiecții ale fluxurilor de numerar. Estimările bazate pe drepturile constatate, precum cele realizate în scopuri contabile sau fiscale, este posibil 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 fluxul 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 dea un rezultat mai fiabil într-un context de stabilire a prețurilor de transfer ca o chestiune practică. Cu toate acestea, trebuie avut grijă să se asigure 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 de venit, aplicate în mod corespunzător.

D.2.6.4. Domenii specifice de interes în aplicarea metodelor bazate pe valoarea actualizată a fluxurilor de numerar proiectate

6.157. Atunci când se aplică tehnici de evaluare, inclusiv tehnici de evaluare bazate pe fluxuri de numerar proiectate, este important să se recunoască faptul că estimările valorii bazate pe astfel de tehnici pot fi volatile. Modificările mici ale uneia sau alteia dintre ipotezele care stau la baza modelului de evaluare sau ale unuia sau mai multor parametri de evaluare pot duce la diferențe mari în valoarea imobilizării necorporale pe care o produce modelul. O mică modificare procentuală a ratei de actualizare, o mică modificare procentuală a ratelor de creștere asumate în realizarea proiecțiilor financiare sau o mică modificare 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.

6.158. 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 diligența și judecata exercitată în confirmarea ipotezelor și în estimarea parametrilor de evaluare.

6.159. Datorită importanței ipotezelor de bază și a parametrilor de evaluare, contribuabilii și administrațiile fiscale care utilizează tehnici de evaluare pentru a determina prețurile în condiții de valoare de piață pentru imobilizările necorporale transferate trebuie să stabilească în mod explicit fiecare dintre ipotezele relevante făcute în crearea modelului de evaluare, trebuie să descrie baza pentru selectarea parametrilor de evaluare și trebuie să fie pregătiți să apere caracterul rezonabil al acestor ipoteze și parametri 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 sensibilitate care să reflecte modificarea consecventă a valorii necorporale estimate produse de model atunci când sunt adoptate ipoteze și parametri alternativi.

6.160. Poate fi relevant în evaluarea fiabilității unui model de evaluare să se ia în considerare scopurile pentru care a fost efectuată evaluarea și să se examineze ipotezele și parametrii de evaluare în diferite evaluări efectuate de contribuabil în scopuri neimpozabile. Ar fi rezonabil ca o administrație fiscală să solicite o explicație pentru orice neconcordanțe în ipotezele făcute într-o evaluare a unei imobilizări necorporale efectuate în scopul stabilirii prețurilor de transfer și evaluări efectuate în alte scopuri. De exemplu, astfel de solicitări ar fi adecvate dacă ratele de actualizare ridicate sunt utilizate într-o analiză a prețurilor de transfer atunci când întreprinderea utilizează în mod obișnuit rate de actualizare mai mici în evaluarea posibilelor fuziuni și achiziții. Astfel de solicitări ar fi, de asemenea, adecvate dacă se afirmă că anumite imobilizări necorporale au o durată de viață utilă scurtă, dar proiecțiile utilizate în alte contexte de planificare a afacerilor demonstrează că imobilizările necorporale aferente produc fluxuri de numerar în 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 comerciale operaționale pot fi mai fiabile decât cele pregătite exclusiv în scopul unei analize a prețurilor de transfer.

6.161. 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 evaluarea fiabilității aplicării 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 fiabilă decât aplicarea oricărei alte metode de stabilire a prețurilor de transfer, în special în cazul în care nu există tranzacții necontrolate comparabile fiabile.

D.2.64.1. Acuratețea proiecțiilor financiare

6.162. Fiabilitatea unei evaluări a unei immobilizări 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 depinde de evoluțiile de pe piață care sunt atât necunoscute, cât și imposibil de preconizat la momentul efectuării evaluării și, în această măsură, astfel de proiecții sunt speculative, este esențial ca administrațiile fiscale și contribuabilii să examineze cu atenție ipotezele care stau la baza proiecțiilor atât a veniturilor viitoare, cât și a cheltuielilor viitoare.

6.163. În evaluarea proiecțiilor financiare, sursa și scopul proiecțiilor pot fi deosebit de importante. În unele cazuri, contribuabilii vor pregăti 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 a întreprinderii sunt mai fiabile decât proiecțiile pregătite exclusiv în scopuri fiscale sau exclusiv în scopul unei analize a prețurilor de transfer.

6.164. Durata de timp acoperită de proiecții trebuie și ea luată în calcul la evaluarea fiabilității proiecțiilor. Cu cât mai departe în viitor se poate aștepta ca immobilizările necorporale în cauză să producă fluxuri de numerar pozitive, cu atât este mai probabil ca proiecțiile veniturilor și cheltuielilor să fie mai puțin fiabile.

6.165. Un alt element al evaluării fiabilității proiecțiilor constă în determinarea dacă randamentul immobilizărilor necorporale și ale produselor și serviciilor cărora le sunt asociate a fost stabilit în mod clar în planul financiar. Trebuie să se acționeze întotdeauna cu prudență atunci când se presupune că performanțele anterioare reprezintă un indicator 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 immobilizări 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.

6.166. Atunci când se decide dacă se vor include costurile de dezvoltare în proiecțiile fluxului de numerar, este important să fie luată în considerare natura immobilizării necorporale transferate. Unele immobilizări 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 dezvoltate complet și, în plus, nu oferă o platformă pentru dezvoltarea altor immobilizări necorporale. În aceste situații nu trebuie incluse costuri de dezvoltare în previziunile fluxului de numerar pentru immobilizările necorporale transferate.

6.167. 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 îndrumărilor din Secțiunile D.3 și D.4.

D.2.6.4.2. Ipoteze privind ratele de creștere

6.168. 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 immobilizărilor 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 nici pe baza experienței cu produse și piețe similare, nici pe baza unei evaluări rezonabile a eventualelor condiții de piață viitoare. În general, ar fi 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

6.169. Rata sau ratele de actualizare utilizate pentru conversia unui șir 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 immobilizărilor necorporale folosind aceste tehnici, este esențial ca administrațiile fiscale și contribuabilii să acorde o atenție deosebită analizei efectuate și ipotezelor avansate în selectarea ratei

de actualizare sau a ratelor utilizate în modelul de evaluare.

6.170. 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.

6.171. La determinarea și evaluarea ratelor de actualizare trebuie să se recunoască faptul că, în unele cazuri, în special 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 inherent mai riscante decât altele, iar unele fluxuri de numerar sunt în mod inherent mai volatile decât altele. De exemplu, probabilitatea ca un nivel proiectat de cheltuieli de cercetare și dezvoltare 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.

6.172. 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

6.173. 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 viabilității imobilizării necorporale este una dintre ipotezele critice care susțin modelul de evaluare.

6.174. Viabilitatea 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.

6.175. 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 immobilizări necorporale formează baza pentru dezvoltarea generațiilor viitoare de immobilizări necorporale și noi. Este posibil ca o parte din fluxurile de numerar continue din noile produse proiectate să fie atribuite în mod corespunzător immobilizărilor necorporale altfel expirate, în cazul în care există astfel de efecte ulterioare. Trebuie recunoscut faptul că, în timp ce unele immobilizări necorporale au o viabilitate nedeterminată la momentul evaluării, acest fapt nu implică faptul că randamentele neobișnuite pot fi atribuite unor astfel de immobilizări necorporale în permanență.

6.176. În acest sens, în cazul în care anumite immobilizări necorporale contribuie la continuarea fluxurilor de numerar dincolo de perioada pentru care există proiecții financiare rezonabile, uneori se va calcula o valoare finală pentru fluxurile de numerar necorporale aferente. În cazul în care valorile terminale sunt utilizate în calculele de evaluare, ipotezele care stau la baza calculului acestora trebuie să fie clar stabilite, iar ipotezele subiacente examinate în detaliu, în special ratele de creștere asumate.

D.2.6.4.5. Ipoteze privind impozitele

6.177. În cazul în care scopul tehnicii de evaluare este de a izola fluxurile de numerar preconizate asociate unei immobilizări necorporale, poate fi necesar să se evalueze și să se cuantifice efectul impozitelor pe venit viitoare preconizate asupra fluxurilor de numerar preconizate. Efectele fiscale care trebuie luate în considerare includ: (i) impozitele preconizate a fi impuse asupra fluxurilor de numerar 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

6.178. Contribuabilii dispun de discreție substanțială în definirea formei de plată pentru immobilizările necorporale transferate. În tranzacțiile dintre părți independente, este obișnuit să se observe plăți pentru immobilizări necorporale care iau forma unei singure sume forfetare. De asemenea, este comună observarea plăților pentru immobilizările necorporale care iau forma plăților periodice în timp. Acordurile care implică plăți periodice pot fi structurate fie ca o serie de plăți în rate fixe în valoare, fie pot lua forma unor plăți contingente în care valoarea plăților depinde de nivelul vânzărilor de produse sprijinite de immobilizări 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.

6.179. 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, o formă de plată condiționată 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 forfetară la momentul transferului, fie o serie de plăți în rate

fixe, din cauza existenței contingentei. Forma aleasă de plată trebuie să fie în concordanță cu faptele și circumstanțele cazului, inclusiv 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 ca rezultat calculează unei valori actualizate a sumei forfetare 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 forfetare 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 a căror evaluare este extrem de incertă la momentul tranzacției

6.181. Imobilizările necorporale sau drepturile asupra imobilizărilor necorporale pot avea caracteristici specifice care complică 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 ar lua în considerare măsura în care evoluțiile ulterioare sunt predictibile și 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 ar putea constata că stabilirea prețurilor numai 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 ar putea, 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 contingente pentru a proteja împotriva evoluțiilor ulterioare care ar putea să nu fie suficient de previzibile. În acest scop, un acord de stabilire a prețurilor contingente este 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 periodice de etapă). De exemplu, o rată a redevenței poate fi stabilită să crească pe măsură ce vânzările licențiatului cresc sau pot fi necesare plăți suplimentare în momentul în care anumite obiective de dezvoltare sunt atinse cu succes. Pentru un transfer de imobilizări necorporale sau de drepturi asupra activelor necorporale într-un stadiu în care acestea nu sunt gata de comercializare, dar necesită o dezvoltare ulterioară, termenii de plată adoptați de părți independente la transferul inițial ar putea include stabilirea unor sume contingente suplimentare care devin plătibile numai la realizarea etapelor de referință specificate în dezvoltarea 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 considerate a avea o probabilitate scăzută de apariție care modifică ipotezele fundamentale pe baza cărora a fost determinat prețul poate duce la renegocierea acordurilor de stabilire a prețurilor prin acordul părților, în cazul în care este în avantajul reciproc al acestora. De exemplu, o renegociere ar putea avea loc la valoarea de piață în cazul în care o rată a redevenței bazată pe vânzările unui medicament brevetat s-a dovedit a fi extrem de mare din cauza unei dezvoltări neașteptate a unui tratament alternativ cu costuri reduse. Redevența excesivă ar putea elimina stimulentele 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 expertizei licențiatului sau a existenței unei relații de cooperare de lungă durată între aceștia. În aceste condiții, părțile ar putea renegocia prospectiv în beneficiul lor reciproc întregul acord sau o parte a acestuia și ar putea stabili o rată a redevenței mai mică. În orice caz, dacă renegocierea ar avea loc, ar depinde de toate faptele și împrejurările fiecărui caz.

6.185. În cazul în care întreprinderile 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, în cazul în care întreprinderile

independente în circumstanțe comparabile consideră evenimentele ulterioare atât de fundamentale încât apariția lor ar conduce la o renegociere prospectivă a prețurilor unei tranzacții, astfel de evenimente trebuie să conducă, de asemenea, la o modificare a prețurilor tranzacției între întreprinderile asociate.

D.4. Imobilizări necorporale greu de evaluat (HTVI)

6.186. O administrație 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 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, puternic conectate la mediul de afaceri în care este dezvoltată sau exploatată acea imobilizare necorporală. Prin urmare, evaluarea evoluțiilor sau evenimentelor relevante și dacă apariția și direcția unor astfel de evoluții sau evenimente ar fi putut fi prevăzute sau 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 atunci când se evaluează transferul de imobilizări necorporale sau 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 evaluări pot să nu fie cuprinzătoare. De exemplu, o întreprindere 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 lua poziția că nu a fost posibil la momentul transferului să prezică succesul ulterior al produsului cu siguranță completă. Prin urmare, diferența dintre valoarea *ex ante* și *ex post* a imobilizării necorporale ar fi solicitată de contribuabil ca fiind atribuibilă unor evoluții mai favorabile decât cele anticipate. Experiența generală a administrațiilor fiscale în aceste situații este că este posibil ca acestea să nu aibă perspective specifice de afaceri sau acces la informații pentru a putea examina cererea contribuabilului și pentru a demonstra că diferența dintre valoarea *ex ante* și *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 perspectivele și informațiile furnizate de contribuabilul respectiv. Aceste situații asociate cu asimetria informațională între contribuabili și administrațiile fiscale pot da naștere riscului de stabilire a prețurilor de transfer. A se vedea alineatul 6.191.

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 cuprinde 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 ce situații acordurile de stabilire a prețurilor stabilite de contribuabili sunt în condiții de valoare de piață și se bazează pe o ponderare adecvată a evoluției sau evenimente care sunt relevante pentru evaluarea anumitor imobilizări necorporale greu de evaluat și în ce situații nu este cazul. 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 fiabilitatea informațiilor utilizate *ex ante* în determinarea prețului de transfer pentru transferul unor astfel de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale. 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 retrospectiva este utilizată prin luarea în considerare a rezultatelor *ex post* în scopul evaluării fiscale, fără a lua în considerare 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 numerar viitoare sau veniturile preconizate a fi derivate din imobilizările necorporale transferate sau ipotezele utilizate în evaluarea imobilizărilor necorporale sunt extrem de incerte, ceea ce face dificilă precizarea nivelului de succes final al imobilizărilor 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.

- Nu se așteaptă exploatarea comercială a imobilizării necorporale decât după câțiva ani de la tranzacție.
- Imobilizările necorporale nu se încadrează în definiția imobilizărilor necorporale a căror valoare este dificil de cuantificat 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 greu de evaluat.
- Se așteaptă ca imobilizarea necorporală să fie exploatată într-un mod inedit la momentul transferului, iar absența unui istoric de dezvoltare sau exploatare a imobilizărilor necorporale similare face ca proiecțiile să fie foarte incerte.
- Imobilizările necorporale, care corespund definiției imobilizărilor necorporale greu de evaluat de la alineatul 6.189, au fost transferate unei întreprinderi asociate pentru o plată forfetară (*lump sum*).
- 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 informațiilor 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 în condiții de valoare 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 transferate la subevaluare sau supraevaluare 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, luarea în considerare a 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 fiabilitatea 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 contingente, 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 a căror valoare este dificil de cuantificat care intră sub incidența alineatului 6.189, atunci când se aplică cel puțin una dintre următoarele scuturi:

- 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 stabilirea prețului care nu ar fi putut fi anticipate de către întreprinderi la momentul tranzacției sau b) redarea probabilității de apariție a unor rezultate 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 țara cesionarului și țara cedentului.
- 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.²⁰

²⁰ 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.

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 maximum de doar 100 pe an, atunci administrația fiscală trebuie să ia în calcul 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 încorporează imobilizarea necorporală cauzată de un dezastru natural sau de un 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 în condiții de 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.

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 ia în considerare 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 de imobilizări 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 de imobilizări necorporale într-o tranzacție controlată de vânzare de bunuri sau

de prestare 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 tranzacție. Acesta ar fi, 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 cazul în care oricare dintre acestea se aplică, devine necesar să se ia în considerare activele necorporale utilizate de partea testată și de părți la tranzacții necontrolate potențial comparabile ca 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 zona sa geografică de funcționare, inclusiv liste de clienți, relații cu clienții și date despre clienți. De asemenea, este posibil să fi dezvoltat un 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 întreprinderii de distribuție, o entitate necontrolată angajată în furnizarea de servicii de distribuție în industria și piața părții testate este, de asemenea, probabil 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 potențialul element comparabil au imobilizări necorporale comparabile, imobilizările necorporale nu constituie active necorporale unice și valoroase în sensul alineatului 6.17 și, prin urmare, nu sunt necesare ajustări de comparabilitate în ceea ce privește imobilizările necorporale. În aceste condiții, potențialul element comparabil va furniza cele mai bune dovezi ale contribuției la profit a imobilizărilor necorporale ale părții testate. Cu toate acestea, dacă fie partea testată, fie elementul comparabil

potențial are și utilizează în activitatea sa imobilizări necorporale unice și de valoare, poate fi 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 nespicate 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 cu imobilizări necorporale relativ nesemnificative. Tranzacțiile potențial comparabile nu ar trebui luate în considerare 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 necorporale unice și de valoare.

D.5.2. Stabilirea prețurilor de valoare de piață pentru tranzacțiile de imobilizări necorporale în 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 comparabile. În a doua categorie de cazuri, analiza de comparabilitate, inclusiv analiza funcțională, nu va reuși să identifice tranzacții necontrolate comparabile fiabile, 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 la 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 ar putea constitui cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer în cazul în care tranzacția implică utilizarea

imobilizărilor necorporale într-o vânzare controlată de bunuri sau furnizare 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 tranzacții.

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 va împiedica utilizarea tranzacțiilor necontrolate comparabile identificate sau va necesita ajustări de comparabilitate. Numai atunci când imobilizările necorporale utilizate de partea testată constituie imobilizări necorporale 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 constituie imobilizări necorporale unice și de valoare, prețurile plătite sau primite sau marjele sau randamentele obținute de părți la tranzacții necontrolate comparabile pot oferi o bază fiabilă 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 imobilizările necorporale utilizate de partea testată într-o tranzacție controlată și imobilizările 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 de afaceri, forța de muncă adunată, 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 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 tranzacțională a 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 immobilizărilor necorporale. O circumstanță în care utilizarea metodei tranzacționale a 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 immobilizărilor necorporale în legătură cu vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii în tranzacții controlate.

6.211. În aplicarea metodei de împărțire a profitului într-un caz care implică utilizarea immobilizărilor necorporale, trebuie identificate atent immobilizările necorporale în cauză, trebuie să se evalueze modul în care acestea contribuie la crearea de valoare și să se evalueze alte funcții generatoare de venit efectuate, riscurile asumate și activele utilizate. Afirmațiile vagi privind existența și utilizarea immobilizărilor necorporale nespecificate nu vor sprijini o aplicare fiabilă a metodei 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 unor comparabile fiabile din tranzacțiile necontrolate 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 immobilizărilor necorporale și a altor factori relevanți la crearea de valoare.

Considerente speciale privind serviciile intragrup

A. Introducere

7.1. Acest capitol discută problemele care apar atunci când se determină, în scopul stabilirii prețurilor de transfer, dacă serviciile au fost furnizate de un membru al unui grup multinațional de întreprinderi altor membri ai aceluiași grup și, dacă da, 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 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 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 (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 intragrup 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 acordurile din cadrul grupului. De exemplu, într-un grup descentralizat, societatea-mamă își poate limita activitatea intragrup la monitorizarea investițiilor sale în filialele sale în calitate de acționar. În schimb, într-un grup centralizat sau integrat, consiliul de administrație și conducerea superioară a societății-mamă pot lua toate deciziile importante cu privire la afacerile din filialele 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 fluxului de lichidități, 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 care 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 întreprinderea independentă ar fi fost

dispusă să plătească sau să efectueze pentru ea însăși, activitatea nu ar trebui, în mod normal, să fie considerată un serviciu intragrup în conformitate cu principiul valorii de piață.

7.6. 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.

7.7. Unele servicii intragrup sunt efectuate de un membru al unui grup de întreprinderi multinaționale pentru a satisface o nevoie identificată a unui sau mai multor membri specifici ai grupului. Într-un astfel de caz, este relativ simplu să se determine dacă a fost furnizat un serviciu. În mod obișnuit, o întreprindere independentă în circumstanțe comparabile ar fi satisfăcut nevoia identificată fie prin desfășurarea activității la nivel intern, fie prin efectuarea activității de către un terț. Astfel, într-un astfel de caz, s-ar constata, în mod normal, existența unui serviciu intragrup. De exemplu, 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 de întreprinderi multinaționale. Cu toate acestea, este esențial să se furnizeze o documentație fiabilă administrațiilor fiscale pentru a verifica dacă costurile au fost suportate de prestator.

B.1.2. Activități ale acționarilor

7.8. 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 întreprinderea-mamă sau un holding regional al întreprinderii) o realizează numai datorită participațiilor pe care le deține în unul sau mai mulți membri ai grupului, altfel spus în calitatea sa de acționar. Acest tip de activitate nu este considerat un serviciu intragrup și, prin urmare, nu justifică 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 „activitate de supraveghere” utilizat în Raportul din 1979. Activitățile de supraveghere acopereau o serie de activități ale acționarului care puteau include furnizarea de servicii altor membri ai grupului, de exemplu servicii care ar fi furnizate de un centru de coordonare. Aceste din urmă tipuri de activități non-acționari pot include servicii detaliate de planificare pentru anumite operațiuni, gestionarea situațiilor de urgență sau consultanță tehnică (depanare) sau, în unele cazuri, asistență în gestionarea zilnică.

7.9. Următoarele constituie exemple de costuri asociate cu activitățile 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) Costurile 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 întreprinderii 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 guvernancei 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 se consideră, în general, 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, asta se va determina analizând dacă, în circumstanțe comparabile, o întreprindere independentă ar fi dispusă să plătească pentru această activitate 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 îndrumărilor din acest capitol.

B.1.3. Duplicarea.

7.10. În general, activitățile întreprinse de un membru al grupului care doar dublează un serviciu pe care un alt membru al grupului îl efectuează pentru el însuși, sau care este efectuat pentru un astfel de alt membru al grupului de către o terță parte, nu reprezintă servicii intragrup. O excepție poate fi cazul în care duplicarea serviciilor este doar temporară, de exemplu, în cazul în care un grup de întreprinderi multinaționale se restructurează pentru a-și centraliza funcțiile de conducere. O altă excepție ar fi în cazul în care duplicarea este întreprinsă pentru a reduce riscul unei decizii de afaceri greșite (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 întreprinderea pare să dubleze costurile, contrar practicilor eficiente. Faptul că o întreprindere efectuează, de exemplu, servicii de marketing interne și, de asemenea, primește facturi pentru servicii de marketing de la o întreprindere din grup nu determină în sine duplicarea, deoarece marketingul este un termen larg care acoperă mai multe niveluri de activitate. Controlarea 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 incidentale (ocasionale)

7.11. 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, incidental, oferă beneficii altor membri ai grupului. Exemple pot 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 incidentale, în mod normal, nu fac ca acești alți membri ai grupului să fie tratați ca și cum au primit un serviciu intragrup deoarece activitățile care generează beneficiile nu sunt cele pentru care o întreprindere independentă este în mod normal dispusă să plătească.

7.12. În mod similar, nu trebuie să se considere că o întreprindere asociată primește un serviciu intragrup atunci când obține beneficii incidentale care pot fi atribuite exclusiv faptului că face parte dintr-o entitate mai mare și nu unei activități specifice care se desfășoară. De exemplu, nu s-ar primi niciun serviciu în cazul în care o întreprindere asociată, numai datorită afilierii sale, are un rating de credit mai mare decât dacă ar fi neafiliată, dar ar exista, de obicei, un serviciu intragrup în cazul în care ratingul de credit mai mare s-ar

datora unei garanții acordate de un alt membru al grupului sau în cazul în care întreprinderea 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 de întreprinderi multinaționale care sporesc în mod pozitiv potențialul de profit al anumitor membri ai grupului. Fiecare caz trebuie să fie determinat în funcție de datele și circumstanțele proprii. A se vedea Secțiunea D.8 din Capitolul I privind sinergiile grupurilor de întreprinderi multinaționale.

B.1.5. Servicii centralizate

7.13. 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 întreprindere 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 de întreprinderi multinaționale sau pentru o parte a acestuia. În mod normal, aceste tipuri de activități vor fi considerate servicii intragrup, deoarece sunt tipul de activități pe care întreprinderile independente ar fi fost dispuse să le plătească sau să le efectueze pentru ele însele.

B.1.6. Forma remunerației

7.14. Atunci când se analizează dacă onorariul pentru prestarea de servicii ar fi perceput între întreprinderi independente, este, 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 desfășoară tranzacții 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.

7.15. 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 există în măsura în care e 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.

7.16. Aceste servicii pot fi disponibile la cerere și pot varia în funcție de cantitate și importanță de la an la an. Este puțin probabil ca o întreprindere independentă să suporte taxe pentru serviciul de permanență în cazul în care nevoia potențială de serviciu a fost îndepărtată, în cazul în care avantajul de a avea servicii la cerere a fost neglijabil sau în cazul în care serviciile la cerere ar putea fi obținute prompt și ușor din alte surse, fără a fi nevoie de acorduri pentru servicii de permanență. Astfel, avantajul conferit unei societăți din grup de acordurile pentru servicii la cerere ar trebui luat în considerare, poate analizând măsura în care serviciile au fost utilizate pe o perioadă de mai mulți ani, mai degrabă decât numai pentru anul în care urmează să se perceapă o taxă, înainte de a stabili că este furnizat un serviciu intragrup.

7.17. Faptul că o plată a fost efectuată către o întreprindere asociată pentru presupuse servicii poate fi util în 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 calculat 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 va trebui să identifice ce acorduri, dacă există, au fost efectiv puse în aplicare între întreprinderile asociate pentru a facilita perceperea de taxe pentru prestarea de servicii între ele.

B.2.2.1. Metode de facturare directă

7.21. În anumite cazuri, acordurile 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 de întreprinderi multinaționale 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 către 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 taxă (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 alternative precum utilizarea metodei de alocare și repartizare a costurilor care necesită adesea un anumit grad de estimare sau aproximare, ca bază pentru calcularea unei taxe 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 individual (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 tarificare 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 metoda de facturare indirectă datorită naturii serviciului furnizat. Un exemplu este cazul în care proporția valorii serviciilor prestate diferitelor entități relevante nu poate fi cuantificată decât pe o bază aproximativă sau poate fi 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 care ar fi disproporționat de grea în raport cu activitățile în sine. În astfel de cazuri, taxa 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 de alocare bazată pe activități, cum ar fi comenzile procesate. Dacă metoda de alocare este adecvată, asta depinde de natura și utilizarea serviciului. De exemplu, utilizarea sau furnizarea de servicii de salarizare poate fi mai mult legată de numărul de angajați decât de cifra de afaceri, în timp ce alocarea costurilor pentru servicii de permanență pentru depanarea calculatoarelor s-ar putea realiza proporțional cu cheltuielile pentru echipamentele informatice 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 taxă pentru utilizarea reală până când nivelul de utilizare depășește un nivel predeterminat.

B.2.3. Calcularea 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 întreprinderea independentă este pregătită să îl plătească. În cazul în care furnizorii de servicii pot furniza serviciul dorit într-un interval de prețuri pe care întreprinderea independentă e pregătită să le plătească, atunci tranzacția este 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 a unei metode bazate pe costuri (metoda cost-plus sau metoda marjei nete) pentru stabilirea prețurilor pentru serviciile intragrup. Metoda CUP este probabil cea mai potrivită în cazul în care există un serviciu comparabil furnizat între întreprinderi independente pe piața beneficiarului sau de către întreprinderea asociată care furnizează serviciile unei întreprinderi independente în circumstanțe comparabile. De exemplu, acesta ar putea fi cazul în care sunt furnizate servicii de contabilitate, audit, juridice sau informatice, cu condiția ca tranzacțiile controlate și necontrolate să fie comparabile. Metoda cost-plus 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 să se examineze 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 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 caută 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 este acceptat 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 un 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 se poate întâmpla atunci când, de exemplu, serviciul nu este o activitate obișnuită sau recurentă a furnizorului de servicii, ci este oferită incidental 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 este 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 e stabilit prin metoda CUP doar pentru a se asigura că întreprinderea asociată face profit. Un astfel de rezultat este contrar principiului valorii de piață. Cu toate acestea, este important să se asigure că toate avantajele 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 în mod corect prețurile în condiții de valoare de piață, nu trebuie trecut cu vederea faptul că pot exista motive practice pentru care administrația fiscală, la latitudinea sa, în mod excepțional, poate fi dispusă să renunțe la calcularea și impozitarea unui preț în condiții de valoare de piață din prestarea serviciilor în unele cazuri, spre deosebire de a permite unui contribuabil, în circumstanțe adecvate, să aloce doar costurile de furnizare a acestor servicii. De exemplu, analiza 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 companii multinaționale decide să centralizeze activitățile din rațiuni economice. De exemplu, poate fi prudent să se centralizeze activitățile de factoring al datoriilor 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. Organismul 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 fabricație sau asamblare. Activitățile pot lua o varietate de forme, inclusiv ceea ce este denumit în mod obișnuit fabricarea pe bază de contract. În unele cazuri de fabricare pe bază de contract, producătorul poate funcționa sub îndrumarea extinsă a contrapărții cu privire la ce să producă, în ce cantitate și la ce calitate. În unele cazuri, partenerul poate pune la dispoziția producătorului materii prime sau componente. Întreprinderea de producție poate fi asigurată că întreaga sa producție va fi achiziționată, presupunând că sunt îndeplinite cerințele de calitate. Într-un astfel de caz, întreprinderea de

producție ar putea fi considerată ca efectuând un serviciu cu risc limitat 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.

741. 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.

742. 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 de valoare adăugată scăzută

743. Această secțiune oferă îndrumări specifice referitoare la o anumită categorie de servicii intragrup denumite servicii intragrup de valoare adăugată scăzută. Secțiunea D.1 conține definiția serviciilor intragrup de valoare adăugată scăzută. Secțiunea D.2 stabilește o abordare electivă, simplificată pentru determinarea tarifelor 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 de valoare adăugată scăzută. Pe scurt, abordarea simplificată recunoaște că prețul de valoare de piață pentru servicii intragrup de 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 de valoare adăugată scăzută

7.44. Această secțiune discută aspectele definitorii legate de serviciile intragrup cu valoare adăugată scăzută pentru aplicarea abordării electiv simplificate discutate în Secțiunea D.2. Aceasta începe prin a indica atributele pe care trebuie să le aibă serviciile pentru a se califica drept servicii intragrup de valoare adăugată scăzută pentru aplicarea abordării electiv, simplificate. Apoi identifică o serie de activități care nu se califică drept servicii intragrup de 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 cu valoare scăzută - adăugând servicii intragrup 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 de întreprinderi multinaționale în numele unuia sau mai multor membri ai grupului care

- au un caracter de susținere,
- nu fac parte din activitatea de bază a grupului de întreprinderi multinaționale (adică nu creează activități profitabile sau nu contribuie la activități semnificative din punct de vedere economic ale grupului de întreprinderi multinaționale),
- nu necesită utilizarea de imobilizări 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 de valoare adăugată scăzută, în cazul în care astfel de servicii sunt prestate clienților neafiliați ai membrilor grupului de întreprinderi multinaționale. În astfel de cazuri, este de așteptat să existe comparabile interne fiabile și 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:

- servicii care constituie activitatea de bază a grupului de întreprinderi multinaționale;
- servicii 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);

- servicii de facturare și producție;
- activități de achiziție legate de materii prime sau alte materiale care sunt utilizate în procesul de fabricație sau de producție;
- activități de vânzare, marketing și distribuție;
- tranzacții financiare
- extracția, explorarea sau prelucrarea resurselor naturale;
- operațiuni de asigurare și reasigurare;
- serviciile conducerii superioare corporative (altele decât supravegherea de către conducere a serviciilor care se califică drept servicii intragrup de 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 randamente ridicate. Activitatea ar putea adăuga în continuare o valoare scăzută, iar determinarea taxei în condiții de valoare de piață pentru o astfel de activitate, dacă este cazul, ar trebui determinată în conformitate cu îndrumările prevăzute la alineatele 7.1-7.42.

7.49. Următoarele puncte oferă exemple de servicii care ar corespunde probabil 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, păstrarea evidențelor contabile, pregătirea situațiilor financiare, pregătirea sau asistența în auditurile operaționale și financiare, verificarea autenticității și fiabilității evidențelor 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 de sănătate a personalului, a standardelor de siguranță și de mediu referitoare la aspectele legate de ocuparea forței de muncă;
- monitorizarea și compilarea datelor referitoare la sănătate, securitate, mediu și alte standarde care reglementează activitatea;
- servicii de IT (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 utilizat în legătură cu contabilitatea, producția, relațiile cu clienții, resursele umane și salarizarea și sistemele de e-mail); instruire 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, acordurilor și a altor documente juridice, consultanță juridică și avize, reprezentarea societății (litigii judiciare, comisii de arbitraj, proceduri administrative), cercetare juridică și lucrări juridice, precum și lucrări 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 administrativă.

7.50. Următoarele exemple ilustrează un element important al definiției serviciilor intragrup de 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 la prima vedere similare (de exemplu, analiza riscului de credit) pot fi sau nu servicii intragrup de 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 de valoare adăugată scăzută pentru că, în contextul lor specific, creează riscuri semnificative sau imobilizări necorporale unice și valoroase.

- 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 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 de valoare adăugată scăzută.
- b) Întreprinderea X este o filială a unui grup bancar de investiții la nivel mondial. Întreprinderea 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 Întreprinderea X sunt utilizate de grup pentru a stabili prețurile instrumentelor financiare derivate pentru clienții grupului. Personalul Întreprinderii X a dezvoltat 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 Întreprinderea X îl prestează pentru grupul bancar de investiții la nivel mondial este un serviciu intragrup de valoare adăugată scăzută.

7.51. Definiția serviciilor intragrup de valoare adăugată scăzută se referă la natura de suport a acestor servicii care nu fac parte din activitatea de bază a grupului de întreprinderi multinaționale. Furnizarea de servicii intragrup de 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 întreprinderii. Cu toate acestea, din perspectiva beneficiarilor de servicii și din perspectiva grupului de întreprinderi multinaționale 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 serviciile intragrup de valoare adăugată scăzută

7.52. Această subsecțiune stabilește elementele unui mecanism simplificat de facturare pentru serviciile intragrup de valoare adăugată redusă. Această metodă simplificată se bazează pe propunerea ca toate costurile reduse ale serviciilor cu valoare adăugată 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 de 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 aranjamentelor de contribuție la costuri, discutate în Capitolul VIII.

D.2.1. Aplicarea criteriului avantajului obținut la servicii intragrup de 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 se așteaptă 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 de 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 de valoare adăugată scăzută pot oferi avantaje tuturor beneficiarilor acestor servicii, pot apărea întrebări cu privire la amploarea beneficiilor și dacă părțile independente ar fi fost dispuse să plătească pentru serviciu sau să îl presteze ele însele. În cazul în care grupul de întreprinderi multinaționale a urmat îndrumările 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 de 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 corespondență sau alte dovezi ale actelor individuale. În ceea ce privește serviciile intragrup de valoare adăugată scăzută, de care beneficiază o singură entitate beneficiară din grupul de întreprinderi multinaționale, 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 de valoare adăugată scăzută este ca grupul de întreprinderi multinaționale să calculeze, anual, o grupă a tuturor costurilor suportate de toți membrii grupului în efectuarea fiecărei categorii de servicii intragrup de 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 exploatare (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 grupe. 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 întreprinderea care desfășoară activitatea (inclusiv activitățile acționarilor desfășurate de întreprinderea acționară).

7.57. În a doua etapă, grupul de întreprinderi multinaționale 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 de întreprinderi multinaționale a identificat o grupă de costuri asociate categoriilor de servicii de valoare adăugată scăzută care sunt furnizate mai multor membri ai grupului de întreprinderi multinaționale.

D.2.3. Alocarea costurilor de servicii de valoare adăugată scăzută

7.59. O a treia etapă în această metodă simplificată de facturare pentru costurile de servicii intragrup de 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 legate de persoane 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 sofisticată teoretică 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 de alocare 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 de 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 ar trebui, de asemenea, să aibă în vedere faptul că modificarea cheii de alocare 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 repartizare produce rezultate care reflectă în mod rezonabil beneficiile care ar putea fi obținute de fiecare beneficiar de servicii.

D.2.4. Marja de profit

761. La stabilirea onorariului de valoare de piață pentru servicii intragrup de valoare adăugată scăzută, întreprinderea 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 de 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 de 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 de 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 de valoare adăugată scăzută și nici pentru servicii similare care nu se încadrează în schema electivă, simplificată.

D.2.5. Onorariul pentru servicii de valoare adăugată scăzută

762. Sub rezerva dispozițiilor de la alineatul 7.55, onorariul pentru serviciile către orice membru al grupului de întreprinderi multinaționale 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 de 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 ar fi obligată să accepte abordarea simplificată dacă nivelul taxelor de servicii intragrup de 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 de întreprinderi multinaționale care optează pentru aplicarea acestei metodologii simplificate pregătește următoarele informații și documentații și le pune la dispoziția administrației fiscale, la cerere, a oricărei entități din cadrul grupului care efectuează sau primește o plată pentru servicii intragrup de valoare adăugată scăzută.

- O descriere a categoriilor de servicii intragrup de valoare adăugată scăzută furnizate; identitatea beneficiarilor; motivele care justifică faptul că fiecare categorie de servicii constituie servicii intragrup de 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 ar putea 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 rezervei de costuri descrise în Secțiunea D.2.2 și a marjei aplicate acestora, 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 de valoare adăugată scăzută

7.65. Perceperea impozitelor reținute la sursă pentru furnizarea de servicii intragrup de 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 este inclus 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.

Capitolul VIII

Aranjamente de contribuție la costuri (ACC)

A. Introducere

8.1. Acest capitol abordează aranjamentele 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 condițiile stabilite de întreprinderile asociate pentru tranzacțiile acoperite de un ACC sunt în concordanță cu principiul valorii de piață. Analiza structurii unor astfel de acorduri trebuie să se bazeze pe dispozițiile prezentului capitol și pe alte dispoziții ale acestui Ghid 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 ACC

B.1. Generalități

8.3. Un ACC (aranjament de contribuție la costuri) este un angajament contractual între întreprinderi de 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 întreprinderile 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, izolarea 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, astfel 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. În consecință, părțile care desfășoară activități în temeiul unor acorduri cu caracteristici economice similare trebuie să primească randamente 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 participantului din beneficiile globale anticipate – trebuie să se măsoare valoarea contribuției fiecărui participant la aranjament. În plus, în cazul ACC-ului care implică dezvoltarea, producția sau obținerea de imobilizări necorporale sau corporale, se prevede contractual 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 produc 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 asociate 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 investit 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 de faptul că consecințele fiscale ale tranzacțiilor sunt determinate în conformitate cu legislația locală aplicabilă). Într-o situație în care întreprinderile asociate desfășoară atât activități pentru alți membri ai grupului, cât și beneficiază simultan de activități 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 rațional 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 raționalizată a contribuțiilor și riscurilor, cu participatii în capitalurile proprii ale imobilizărilor necorporale rezultate împărțite în conformitate cu termenii ACC. Cu toate acestea, raționalizarea 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 de întreprinderi multinaționale care fabrică produse prin intermediul a trei întreprinderi care operează fiecare câte 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 întreprinderile 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 analiza a 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 identifica 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-ului, 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 greu de evaluat se aplică și ACC-ului. Capitolul VII oferă îndrumări cu privire la problemele care apar atunci când se stabilește, în scopul stabilirii prețurilor de transfer, dacă serviciile au fost prestate de un membru al unui grup de întreprinderi multinaționale 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 contraprestația primită este, parțial sau integral, așteptarea rezonabilă a beneficiilor reciproce. Astfel, dispozițiile Capitolelor VI și VII și, într-adevăr, toate celelalte capitole ale prezentului Ghid 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 ar trebui 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 vor crea numai beneficii actuale. ACC-urile de dezvoltare, în special în ceea ce privește imobilizările necorporale, 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 locație 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 unei redevențe 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 partajare a consecințelor materializării riscurilor și de punere în comun a resurselor și a competențelor. Întreprinderile independente ar solicita 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 principiului valorii de piață unui ACC, este, prin urmare, o condiție prealabilă necesară ca toate părțile la acord să aibă o așteptare rezonabilă de beneficii. 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 (ajustată pentru orice plăți 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 imposabile în unele țări și subdeclararea profiturilor imposabile 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 la acord dacă acea parte nu are o așteptare rezonabilă că va beneficia de obiectivele activității ACC în sine (și nu doar de desfășurarea unei părți sau a întregii activități în cauză), de exemplu, din exploatarea interesului sau drepturilor sale asupra imobilizărilor necorporale sau corporale sau din utilizarea serviciilor produse prin ACC. Prin urmare, unui participant trebuie să i se atribuie un interes 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 din rezultatul ACC, nu este considerată participant la ACC, ci mai degrabă un furnizor de servicii pentru ACC. Ca atare, aceasta 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 este 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 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 aplică analizei prețurilor de transfer în legătură cu aceste riscuri. Acest lucru înseamnă, de asemenea, că partea 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 prin care să răspundă 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 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 prudential al afacerii, amplasarea riscurilor implicate în acord va determina amplasarea capacității și controlului necesar. Îndrumările de la alineatele 6.60-6.64 sunt relevante pentru a evalua dacă o parte care furnizează finanțare 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 o 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 ACC 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 efectueze 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 ar fi 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 greu de evaluat).

C.3. Avantajele scontate din ACC

8.19. Cotele relative ale beneficiilor așteptate ar putea fi estimate pe baza veniturilor suplimentare anticipate generate sau a costurilor economisite sau a altor beneficii primite de fiecare participant ca urmare a angajamentului. O abordare care este utilizată frecvent în practică, cel mai adesea pentru ACC de servicii, este reflectarea cotelor proporționale ale participanților din beneficiile așteptate utilizând o cheie de alocare relevantă. Posibilele chei 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 în prezent, 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 majore 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 fost considerate acceptabile de către întreprinderile independente în circumstanțe comparabile, luând în considerare toate evoluțiile care erau previzibile în mod rezonabil de către participanți, fără a utiliza 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 a căror valoare este dificil de cuantificat 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 determinare a unei taxe 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 întreprinderea 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 ar trebui 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 îndeplinește principiul valorii de piață – altfel spus, cota proporțională a fiecărui participant din contribuțiile globale la ACC este în concordanță cu cota proporțională a participantului din beneficiile globale preconizate – este necesar să se măsoare valoarea contribuțiilor fiecărui participant la acord.

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 contribuțiile 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 făcute distincții 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 rezultată 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 modest 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 valoare (dar a se vedea alineatul 8.28 de mai jos), este posibil ca contribuabilii 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, ACC) care angajează o forță de muncă existentă în domeniul cercetării și dezvoltării să întreprindă 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 de valoare de piață asupra costurilor de cercetare și dezvoltare) în contribuțiile preexistente, contribuind în același timp la activitățile curente la cost (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 va oferi, 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 nivelurile 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 făcute 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, administrative 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, activitățile și riscurile 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 pe care le-a achiziționat recent de la o terță parte. Societatea B contribuie cu tehnici analitice brevetate pe care le-a dezvoltat pentru a îmbunătăți eficiența și viteza de lansare pe piață. Ambele contribuții preexistente ar trebui 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 ar trebui 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 la începutul proiectului de dezvoltare sau dacă 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 aplică pentru a evalua contribuțiile fiecăruia dintre participanți la ACC.

C.5. Plăți de echilibrare

8.34. Un ACC este considerat în concordanță cu principiul valorii de piață în cazul în care 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 vor fi inadecvate, iar contribuțiile efectuate de cel puțin un alt participant vor fi excesive. Într-un astfel de caz, principiul valorii de piață ar necesita, în general, efectuarea unei ajustări. Aceasta va lua, în general, forma unei ajustări a contribuției prin efectuarea sau atribuirea unei plăți de echilibrare (suplimentare). Astfel de plăți de echilibrare cresc valoarea contribuțiilor plătitorului și o reduc pe cea a beneficiarului plății.

8.35. Plățile de echilibrare pot fi efectuate 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 (a se vedea 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 ar fi 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 ar trebui, în general, să se abțină de la efectuarea unei ajustări pe baza rezultatelor unui singur an fiscal. Trebuie să se ia în calcul 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 de ani (a se vedea alineatele 3.75- 3.79). Se pot efectua plăți separate pentru plățile de echilibrare; pentru contribuțiile preexistente și, respectiv, pentru contribuțiile curente. În mod alternativ, ar putea fi mai fiabilă

sau mai ușor de administrat efectuarea unei plăți de echilibrare globale referitoare la contribuțiile preexistente și 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 activitatea 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 în comun resursele și de a împărți riscurile sau dacă aspectul împărțirii beneficiilor reciproce a fost construit pentru 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 o tranzacție de finanțare.

8.40. După cum se indică la alineatul 8.33, îndrumările din Capitolul VI privind imobilizările necorporale greu de evaluat 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 raționalitate comercială în conformitate cu criteriile din Secțiunea D.2 din Capitolul I, ACC-ul poate fi ignorat.

C.7. Tratatamentul 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 se aplică 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. Caracterul contribuției va depinde de natura activității desfășurate în cadrul ACC-ului și va determina modul în care aceasta este recunoscută în scopuri fiscale.

8.42. În cazul ACC-urilor de servicii, contribuția unui participant la ACC va genera 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 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 interesele 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 interesul transferat. 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) 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 ar fi oportune

de la ceilalți participanți în semn de recunoaștere a acestei contribuții. În astfel de cazuri, plățile de echilibrare și contribuția participativă ar putea fi compensate, deși trebuie păstrate dovezi adecvate ale sumelor totale ale plăților separate în scopuri de administrare fiscală.

8.46. Probleme similare cu cele legate de o contribuție participativă ar putea apărea atunci când un participant părăsește un ACC. În special, un participant care părăsește un ACC poate renunța la interesul său față de rezultatele activității ACC anterioare (inclusiv lucrările în 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 oricărui contribuții participative, plăți de preluare sau plăți 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 s-ar aplica în conformitate cu regulile generale ale sistemului (sistemelor) fiscal(e) (inclusiv convențiile pentru evitarea dublei impunerii) aplicabile participanților respectivi ca și cum plata ar fi fost efectuată în afara unui ACC ca o contraprestație pentru achiziționarea sau cedarea interesului în rezultatele activității ACC anterioare.

8.49. Atunci când un ACC încetează, principiul valorii de piață impune ca fiecare participant să păstreze o cotă din rezultatele, dacă există, activității ACC în concordanță cu cota proporțională a contribuțiilor lui la ACC pe parcursul perioadei sale (ajustată cu orice plăți de echilibrare efectuate efectiv, inclusiv cele efectuate ca urmare a rezilierii) sau să fie compensat în mod corespunzător pentru orice transfer a respectivei cote către alți participanți.

E. Recomandări pentru structurarea și documentarea unui ACC

8.50. În general, un ACC între părțile 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 interesului fiecărui participant în rezultatele activității ACC, precum și ponderea preconizată a beneficiilor.
- c) Nu se efectuează nicio plată în afara de contribuțiile ACC, plățile de echilibrare adecvate și plățile de preluare pentru cota 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 de echilibrare pentru a se asigura că cotele proporționale ale contribuțiilor se aliniază cu cotele proporționale ale beneficiilor preconizate din acord.
- e) Acordul poate specifica provizioane pentru plăți 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 prestări servicii importante și a acordurilor importante legate de imobilizări necorporale, inclusiv ACC. Dosarul local necesită informații tranzacționale, inclusiv o descriere a tranzacțiilor, sumele plăților 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. Ar fi 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. Este implicit în acest sens că fiecare participant trebuie să aibă acces pe 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 vor depinde 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 a oricăror alte întreprinderi asociate care vor fi 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-ului 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) forma 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 unui participant care aderă sau se retrage din ACC și rezilierea ACC-ului
- j) orice prevedere referitoare la plăți de echilibrare sau la ajustarea termenilor aranjamentului în scopul reflectării variațiilor intervenite în circumstanțele economice.

8.53. Pe durata existenței ACC-ului, următoarele informații pot fi utile:

- a) orice modificare a acordului (de exemplu, în ceea ce privește termenii, participanții, activitatea subiectului) 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, forma și valoarea contribuțiilor fiecărui participant efectuate pe durata ACC-ului, precum și o descriere detaliată a modului de determinare a valorii contribuțiilor.

Capitolul IX

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, subcontractanți, clienți) pot fi un motiv pentru restructurare sau pot fi afectate de aceasta.

9.2. Restructurarea întreprinderilor implică adesea centralizarea imobilizărilor necorporale și a riscurilor cu potențialul de profit atașat acestora. Acestea constau, de obicei, din:

- 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 *distribuitori* 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,

- Transferurile de imobilizări necorporale sau drepturi asupra imobilizărilor necorporale către o entitate centrală (de exemplu, o așa-numită „întreprindere PI”) din cadrul grupului,
- Concentrarea funcțiilor într-o entitate regională sau centrală, cu o reducere corespunzătoare a domeniului de aplicare sau a amplitudinii 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 întreprinderii, adică despre aplicarea Articolului 9 (întreprinderi asociate) din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE și a prezentului Ghid pentru restructurarea întreprinderii.

9.6. Restructurarea întreprinderii este de obicei însoțită de o realocare a potențialului de profit între membrii grupului de întreprinderi multinaționale, 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 potențialului de profit este în concordanță cu principiul valorii de piață și, în general, modul în care principiul valorii de piață se aplică restructurării întreprinderii. Implementarea modelelor comerciale integrate și dezvoltarea organizațiilor globale pot complica aplicarea principiului valorii de piață, care determină profitul membrilor unui grup de întreprinderi multinaționale prin referire la condițiile care ar fi fost făcute între întreprinderi independente în tranzacții comparabile și circumstanțe comparabile. Această complexitate în aplicarea în practică a principiului valorii de piață este recunoscută în acest Ghid (a se vedea alineatele 1.10-1.11). Fără a aduce atingere acestei probleme, acest Ghid

reflectă sprijinul puternic al țărilor membre ale OCDE pentru principiul 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 întreprinderilor, 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 contextul 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 al OCDE, deoarece acesta face obiectul Raportului privind atribuirea profiturilor către sediile permanente.²¹

9.8. Normele interne antiabuz și legislația privind societățile străine controlate nu intră în domeniul de aplicare al acestui capitol. Tratatamentul 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 plus valorile 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.

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

9.9. Acest capitol pornește de la premisa că principiul valorii de piață și prezentul Ghid nu se aplică și nu trebuie să se aplice în mod diferit tranzacțiilor de restructurare sau post-restructurare decât se aplică 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 întreprinderii care diferă de condițiile care ar fi convenite între întreprinderi independente. Acesta este cadrul teoretic în care toate îndrumările din acest capitol trebuie citite. Acest capitol este compus din 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 Ghidului și în special în Capitolul I.

²¹ 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.

Partea I: Remunerația în condiții 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 sau poate implica și, rezilierea sau renegocierea substanțială a acordurilor existente precum acorduri de manufactură/producție, acorduri de distribuție, licențe, contracte de prestări servicii etc. Primul pas în analiza aspectelor legate de prețurile de transfer ale unei restructurări a întreprinderii 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 de întreprinderi multinaționale. 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 ale transferului 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 al OCDE, s-au convenit sau impus condiții în tranzacții care cuprind o restructurare a întreprinderii care diferă de cele care ar fi convenite 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, și 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 restructurarea întreprinderii poate fi motivată de rațiuni comerciale solide la nivelul grupului de întreprinderi multinaționale, de exemplu, pentru a încerca să obțină sinergii la nivel de grup, nu răspunde la întrebarea dacă se realizează deplina concurență din perspectiva fiecăreia dintre entitățile restructurate.

B. Înțelegerea restructurării propriu-zise

9.13. Aplicarea principiului valorii de piață la restructurarea 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 a condițiilor și circumstanțelor relevante din punct de vedere economic atașate acestor relații, astfel încât tranzacțiile controlate care cuprind restructurarea întreprinderii să fie delimitate cu exactitate. În acest sens, se aplică îndrumările generale din Capitolul I Secțiunea D.1. Aceste îndrumări necesită controlarea 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, anterior și ulterior restructurării, luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate (Secțiunea D.1.2); situația economică a părților (Secțiunea D.1.4) și strategiile comerciale (Secțiunea D.1.5). În plus, analiza trebuie să conțină o revizuire a 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 împrejurări relevante din punct de vedere economic ale tranzacțiilor delimitate cu exactitate care cuprind restructurarea întreprinderii vor fi apoi comparate cu condițiile și împrejurările 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 exactă a tranzacțiilor referitoare la 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 de întreprinderi multinaționale. De exemplu, un acord simplu de pre-restructurare poate implica un producător cu drepturi depline care produce bunuri și le vinde unui distribuitor asociat cu drepturi depline pentru vânzare pe piață. Restructurarea poate implica o modificare a acordului bilateral prin care distribuitorul cu drepturi depline 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, remunerația este plătită în urma unei restructurări oricărei entități restructurate din cadrul unui grup de întreprinderi multinaționale și, în caz afirmativ, care este valoarea unei astfel de remunerații, precum și care este membrul grupului care trebuie să suporte această 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 acest Ghid.

9.17. În cazul în care condițiile unei restructurări a întreprinderii au fost formalizate de grupul multinațional de întreprinderi în scris (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 prealabil restructurării (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 ca urmare a restructurării. Cu toate acestea, în cazul în care nu există clauze scrise sau în cazul în care faptele cauzei, 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 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 limitat (de exemplu, „distribuitori cu risc limitat” sau „producători pe bază de contract cu risc limitat”) 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 orientările 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 întreprinderii 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 anterior restructurării și care parte își asumă riscuri specifice ulterior restructurării. De exemplu, în cazul în care o restructurare vizează transferul riscului de stocuri, 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 de stoc înainte și după restructurare, dacă există vreo despăgubire pentru aceste reduceri de stoc, 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 de stoc 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. Trimiterile din prezentul capitol la „transferul riscului”, „relocarea riscului”, „deplasarea riscului” sau „eliminarea riscului” trebuie citite în contextul îndrumărilor din Secțiunea D.1 din Capitolul 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 restructurării întreprinderii. Analiza de la Secțiunea D.1.2.1 din

Capitolul I ia în considerare termenii contractuali anterior și ulterior restructurării, dar examinează și modul în care părțile funcționează în raport cu riscul atât anterior cât și ulterior restructurării. Analiza examinează apoi dacă partea care își asumă riscul prin contract 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, astfel cum este 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 Secțiunii 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 Secțiunii 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 restructurarea 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 întreprinderea asociată a rambursat costurile datoriilor nerecuperabile. De asemenea, se stabilește că întreprinderea 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 îl 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 factoring al datoriilor 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 de luarea măsurilor de restructurare și a costurilor suportate pentru a atenua rezultatele riscului distribuitorului.

9.22. În orice analiză a riscurilor în tranzacțiile controlate, o chestiune importantă este de a evalua dacă un risc este semnificativ din punct de vedere economic, altfel spus, are un profit potențial semnificativ și, în consecință, dacă acest risc poate explica o realocare semnificativă a profitului potențial.

Semnificația unui risc va depinde de probabilitatea de materializare a 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 de stoc), dacă performanța anterioară este un indicator al riscurilor curente, dar există și riscuri semnificative din punct de vedere economic care pot să nu fie înregistrate separat ca atare în conturile financiare (de exemplu, riscuri de piață). Dacă un risc este evaluat ca fiind nesemnificativ din punct de vedere economic pentru entitate, atunci acest risc nu ar explica 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 profitului său potențial.

9.23. De exemplu, în cazul în care un distribuitor cu drepturi depline este transformat într-un distribuitor cu risc limitat, ceea ce duce la reducerea sau eliminarea riscurilor legate de stocurile din întreprinderea 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 primării 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 pentru restructurare și aprecierea avantajelor așteptate, inclusiv rolul sinergiilor

9.24. Unele întreprinderi au indicat că întreprinderile multinaționale, indiferent de produsele sau sectoarele lor, 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 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 comercial important pentru restructurare, ar fi o bună practică pentru contribuabil să documenteze, la momentul în care se decide sau implementează restructurarea, care sunt aceste

sinergii anticipate și pe ce ipoteze sunt anticipate. Acesta este un tip de documentație care este probabil să fie produsă la nivel de grup în scopuri nefiscale, pentru a sprijini procesul decizional al restructurării. În sensul Articolului 9, ar fi o bună practică pentru 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 implica înființarea de către un grup de întreprinderi multinaționale a unei operațiuni de achiziții centrale care înlocuiește activitățile de achiziții ale mai multor întreprinderi asociate. Similar cu îndrumările de la alineatul 1.180, grupul de întreprinderi multinaționale a luat măsuri pozitive pentru a centraliza achizițiile într-o singură întreprindere din grup pentru a profita de reducerile de volum și de economiile potențiale în ceea ce privește costurile administrative. În conformitate cu îndrumările din Capitolul I, beneficiile datorate acțiunii concertate deliberate a grupului ar trebui alocate întreprinderilor asociate ale căror contribuții creează sinergii. Cu toate acestea, în restructurarea activității, societatea centrală de achiziții își poate asuma, de asemenea, prin contract, riscul asociat cumpărării, 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 sau părți își asumă acest risc. Deși operațiunea centrală de achiziții publice are dreptul la un profit potențial care rezultă din asumarea riscului asociat cumpărării, deținerii și vânzării de bunuri, aceasta nu are dreptul să rețină profiturile care decurg din puterea de cumpărare a grupului, deoarece nu contribuie la crearea de sinergii (a se vedea alineatul 1.188).

9.26. Faptul că restructurarea întreprinderii poate fi motivată de sinergii anticipate nu înseamnă neapărat că profiturile grupului de întreprinderi multinaționale vor crește efectiv după restructurare. Este posibil ca sinergiile sporite să permită grupului de întreprinderi multinaționale 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 de afaceri 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 atunci când evaluează termenii unei potențiale tranzacții, întreprinderile independente 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 favorabilă lor. Analizarea 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 delimitată cu exactitate în conformitate cu îndrumările din Secțiunea D a Capitolului I și să ia în considerare caracteristicile relevante din punct de vedere economic luate în considerare de părți pentru a ajunge la concluzia că nu există nicio altă 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 favorabil 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 fi avut una sau mai multe opțiuni disponibile în mod realist, care ar oferi în mod clar oportunități mai atractive de a-și îndeplini obiectivele decât 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 posibile 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 au avut loc în cursul anului sau în anul imediat anterior 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 de întreprinderi multinaționale 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 restructurării întreprinderii, se recomandă ca contribuabilii să utilizeze cadrul prevăzut în Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I.

C. Recunoașterea tranzacțiilor delimitate cu exactitate care fac parte din 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. În luarea deciziilor comerciale, considerentele fiscale pot fi un factor. Cu toate acestea, administrațiile fiscale au dreptul de a stabili consecințele fiscale ale structurii instituite de o întreprindere multinațională, sub rezerva aplicării tratatelor și, în special, a Articolului 9 din Modelul de Convenție Fiscală 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 întreprinderii determină adesea grupurile de întreprinderi multinaționale să implementeze modele de afaceri globale care

sunt greu de regăsit între întreprinderi independente, profitând chiar de faptul că acestea sunt grupuri de întreprinderi multinaționale și că pot lucra într-un mod integrat. De exemplu, grupurile de întreprinderi multinaționale pot să implementeze 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 de afaceri globale nu este în condiții de valoare de piață. Trebuie depuse toate eforturile pentru a determina prețurile din 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 1.142. În aceste cazuri, se pot aplica 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 rațional din punct de vedere comercial, care ar fi permis părților să ajungă la un preț acceptabil pentru ambele părți la momentul încheierii angajamentului. 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 funcțiilor de afaceri 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 conform îndrumărilor pentru nerezonaștere 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 larg, luând în considerare alte tranzacții care sunt interdependente din punct de vedere economic. În general, va fi 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 rațiunea 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 activități care nu sunt interdependente din punct de vedere economic, rațiunea comercială a anumitor modificări poate fi luată în considerare separat. De exemplu, o restructurare poate implica centralizarea funcției de achiziții a unui grup și centralizarea proprietății asupra imobilizărilor necorporale de valoare care nu au legătură cu funcția de achiziții. Într-un astfel de caz, rațiunea comercială a centralizării funcției de achiziții și a centralizării proprietății asupra bunurilor necorporale de valoare pot fi evaluate separat una de cealaltă.

9.37. Pot exista motive comerciale la nivel de grup pentru ca un grup de întreprinderi multinaționale să se restructureze. Cu toate acestea, merită

subliniat din nou faptul că principiul valorii de piață tratează membrii unui grup de întreprinderi multinaționale 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 grup ca întreg: 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 ale acordului (adică orice contraprestație a acordului post-restructurare plus, dacă este cazul, orice plăți compensatorii 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 înainte de 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 compensatorii pentru restructurarea în sine) 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 al OCDE faptul că un acord de restructurare a întreprinderii este motivat de un scop de obținere a avantajelor fiscale nu justifică *per se* concluzia că este un acord neconform cu principiul valorii de piață.²² Prezența unui motiv sau a unui scop fiscal nu justifică *per se* neregnoașterea caracterizării sau structurării acordului 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 1.142, faptul că un grup de întreprinderi multinaționale în ansamblu are o situație mai puțin favorabilă decât înainte de impozitare poate fi un indicator relevant în determinarea raționalității comerciale a restructurării.

D. Realocarea profitului potențial ca urmare a restructurării întreprinderii

D.1. Profitul potențial

9.39. O întreprindere independentă nu primește neapărat compensații atunci când o modificare a acordurilor sale comerciale are ca rezultat o reducere a profitului său potențial sau a profiturilor viitoare preconizate. Principiul valorii de piață nu impune compensarea pentru o simplă scădere a așteptărilor privind profiturile viitoare ale unei entități.

Atunci când se aplică principiul valorii de piață în cazul restructurării întreprinderilor, întrebarea este dacă există un transfer al unui element de valoare (un activ sau o activitate) sau o reziliere sau o renegociere substanțială

²² După cum se indică la alineatul 9.8, normele interne antiabuz nu intră în domeniul de aplicare al acestui capitol.

a acordurilor existente și dacă transferul, rezilierea sau renegocierea substanțială ar fi compensate între părți independente în circumstanțe comparabile. Aceste două situații sunt discutate în Secțiunile E și F de mai jos.

9.40. În prezentul Ghid, „profitul 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, profitul potențial nu 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 potențial de profit.

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 profitului potențial

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 alocată riscului în urma restructurării controlează riscul și are capacitatea financiară de a-și asuma riscul.

9.44. Să luăm exemplul unei conversii a unui producător cu drepturi depline într-un producător pe bază de contract. Într-un astfel de caz, în timp ce 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 acord 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 limitat este estimată a fi un profit stabil de +2% pe an, în timp ce profitul potențial suplimentar asociat riscurilor ar fi acum atribuit întreprinderii asociate străine. Să presupunem, în sensul prezentului exemplu, că restructurarea conduce la renegocierea acordurilor contractuale existente, dar nu implică transferul altor active 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 fie la fel de favorabil precum 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 ar fi necesară o remunerație suplimentară pentru a remunera în mod corespunzător distribuitorul pentru restructurare sau că ar putea fi necesară o evaluare a raționalității 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 întreprinderea 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 profitului potențial, este necesar să se evalueze dacă profiturile istorice (determinate în conformitate cu principiul valorii de piață) reprezintă un indicator al profitului potențial 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. Luarea în considerare a acestor factori din perspectiva distribuitorului poate fi ilustrată cu următorul exemplu.

Notă: Acest exemplu este doar cu titlu ilustrativ. Nu se intenționează să tragă concluzii cu privire la determinarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer, despre agregarea tranzacțiilor sau despre 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.

	Scenariul 1	Scenariul 2	Scenariul 3
Distribuitor cu drepturi depline	Anul 1: - 2%	Anul 1: 5%	Anul 1: 5%
Date istorice privind rentabilitatea (ultimii 5 ani)	Anul 2: 4%	Anul 2: 10%	Anul 2: 7%
	Anul 3: 2%	Anul 3: 5%	Anul 3: 10%
	Anul 4: 0%	Anul 4: 5%	Anul 4: 8%
	Anul 5: 6%	Anul 5: 10%	Anul 5: 6%
Distribuitor cu drepturi depline	(-2)% până la 6%	5% până la 10%	0% până la 4%
Rentabilitate preconizată (peste durata rămasă a contractului)	Cu incertitudini semnificative în acest interval	Cu incertitudini semnificative în acest interval	Cu incertitudini semnificative în acest interval (din cauza noilor presiuni concurențiale)
Distribuitor cu risc limitat	2% pe an	2% pe an	2% pe an
Rentabilitate preconizată (următorii trei ani)			

9.47. În scenariul nr. 1, distribuitorul renunță la profitul potențial cu incertitudini semnificative pentru o rată de profitabilitate relativ scăzută, dar stabilă. Dacă o parte independentă ar fi dispusă să facă acest lucru ar depinde de rentabilitatea anticipată în ambele scenarii, de nivelul său de toleranță la risc, de opțiunile disponibile în mod realist și de remunerația posibilă 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 profitul potențial 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 profitul potențial 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.

E. Transferul unui element valoros (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 drepturi asupra imobilizărilor necorporale și activități.

1. Imobilizări corporale

9.49. Restructurarea întreprinderii poate implica transferul de active corporale (de exemplu, echipamente) de la o entitate restructurată către o întreprindere asociată străină. O problemă comună se referă la evaluarea stocurilor care sunt transferate la conversia de la un producător sau distribuitor reorganizat către o întreprindere asociată străină (de exemplu, un mandant), în cazul în care acesta din urmă preia dreptul de proprietate asupra stocurilor de la punerea în aplicare a noului model de afaceri și a acordurilor privind lanțul 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 intenționează să 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 de întreprinderi multinaționale 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 unor clienți terți. În acest sens, contribuabilul suportă 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 reorganizat iar contribuabilul operează acum ca „producător subcontractant” și „distribuitor limitat”. Ca parte a restructurării, se înființează o întreprindere asociată străină care achiziționează diverse imobilizări necorporale comerciale și aferente activității de marketing de la diferiți afiliați, inclusiv contribuabilul. În urma restructurării, materiile prime urmează să fie achiziționate de către întreprinderea străină asociată și păstrate în depozitele contribuabilului pentru producție în schimbul unei taxe de producție. Stocul de produse finite va aparține întreprinderii asociate străine și va fi achiziționat de contribuabil pentru revânzarea imediată către clienți terți (altfel spus, contribuabilul va achiziționa produsele finite numai după ce a încheiat o vânzare cu un client). În cadrul acestui nou model comercial, întreprinderea asociată străină va suporta riscurile de stoc care au fost suportate anterior de contribuabil și va îndeplini cerințele de control asupra riscului și capacității financiare de a-și asuma riscul.

9.52. Să presupunem că, în cadrul tranziției de la acordul preexistent la cel reorganizat, materiile prime și produsele finite care se află în bilanțul

contribuabilului la momentul instituirii noului acord sunt transferate întreprinderii asociate străine. Se pune întrebarea cum se determină prețul de transfer în 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 de afaceri la altul. Principiul valorii de piață se aplică transferurilor de stocuri între întreprinderi asociate situate în jurisdicții fiscale diferite. Alegerea metodei adecvate de stabilire a prețurilor de transfer depinde de analiza de comparabilitate (inclusiv analiza funcțională) a părților. Analiza funcțională poate trebui să acopere o perioadă de tranziție pe parcursul căreia se implementează transferul. De exemplu, în exemplul de mai sus:

- O posibilitate ar putea fi 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, altfel spus, condițiile tranzacției necontrolate sunt comparabile cu condițiile transferului care are loc în contextul restructurării.
- O altă posibilitate ar putea fi determinarea prețului de transfer pentru produsele finite ca preț de revânzare către clienți minus o remunerație în condiții de valoare de piață pentru funcțiile de marketing și distribuție care rămân încă de îndeplinit.
- O altă posibilitate ar fi să se pornească de la costurile de producție și să se adauge o marjă în 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, ceea ce trebuie făcut cu privire la stoc în momentul restructurării ar fi probabil luat în considerare de părțile neafiliate la convenirea termenilor 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 – adică partea care își reduce riscurile nu trebuie să primească un preț care să ia în considerare 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 ar materializa o pierdere sau

un câștig care ar putea fi un impediment semnificativ pentru una dintre părțile la restructurare. Este probabil ca problema să fie rezolvată ca parte a termenilor generali ai restructurării și trebuie analizată 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 immobilizări necorporale sau de drepturi asupra immobilizărilor necorporale ridică probleme dificile atât în ceea ce privește identificarea immobilizărilor necorporale transferate, cât și în ceea ce privește evaluarea acestora. Identificarea poate fi dificilă, deoarece nu toate immobilizările necorporale de valoare sunt protejate și înregistrate legal și nu toate immobilizările necorporale de valoare sunt recunoscute sau înregistrate în scopuri contabile. Immobilizările necorporale relevante pot include drepturi de utilizare a activelor industriale, cum ar fi brevetele, mărcile comerciale, denumirile comerciale, desenele sau modelele, precum și drepturile de autor asupra operelor literare, artistice sau științifice (inclusiv software) și proprietatea intelectuală, cum ar fi know-how-ul și secretele comerciale. Acestea pot include, de asemenea, liste de clienți, canale de distribuție, denumiri unice, simboluri sau imagini. O parte esențială a analizei restructurării întreprinderii este de a identifica cu specificitate immobilizările necorporale relevante sau drepturile asupra immobilizărilor necorporale care au fost transferate (dacă există), dacă părțile independente ar fi remunerat 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 immobilizări necorporale sau drepturi asupra immobilizărilor 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 immobilizării 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 immobilizărilor necorporale poate fi complexă și incertă. Îndrumările generale privind immobilizările 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 la o entitate locală la o entitate centrală (întreprindere asociată străină)

9.57. Restructurarea întreprinderii implică uneori transferul de imobilizări necorporale care au fost deținute și gestionate anterior de una sau mai multe operațiuni locale într-un sediu central situat 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 legală (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 fabricare care utilizează brevete care au fost transferate; sau un acord de distribuție a riscurilor limitate 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 IMN din exploatarea acelei imobilizări necorporale (a se vedea alineatul 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 alineatul 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 de întreprinderi multinaționale 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 un transfer de proprietate legală 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 istoric de la terți 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 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, este important să se izoleze tranzacția reală și să se înțeleagă dacă transferul

proprietății legale este pentru simplificare administrativă (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 fi motivată de motive comerciale solide la nivelul grupului de întreprinderi multinaționale nu răspunde la întrebarea dacă condițiile transferului sunt depline din perspectiva atât a cedentului, cât și a cesionarului.

9.60. De asemenea, în cazul în care o entitate locală cedează dreptul legal de proprietate asupra imobilizărilor sale necorporale unei întreprinderi asociate străine și continuă să utilizeze imobilizările necorporale ulterior cedării, dar face acest lucru într-o capacitate juridică diferită (de exemplu, în calitate de licențiat), condițiile transferului 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, 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 un transfer al unei imobilizări necorporale urmat de un nou acord prin care cedentul va continua să utilizeze imobilizarea necorporală transferată, ar trebui examinat întregul acord comercial dintre părți pentru a delimita cu exactitate tranzacția. În cazul în care o parte independentă ar transfera un activ pe care intenționează să îl exploateze în continuare, ar fi prudent ca aceasta să negocieze condițiile unei astfel de utilizări viitoare (de exemplu, într-un acord de licență) concomitent cu condițiile transferului. De fapt, va exista, în general, o relație între determinarea unei remunerații în 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 licențiere 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 concomitentă la schimb. 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. Dificultățile pot apărea în contextul restructurării întreprinderilor în care evaluarea unei imobilizări necorporale sau a drepturilor asupra unei imobilizări necorporale la momentul tranzacției este extrem de incertă. În aceste cazuri, se pune întrebarea cu privire la modul în care ar trebui determinate prețurile 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, 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 greu de evaluat 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 care își asumă un risc limitat, folosind imobilizări necorporale limitate și primind 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, 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, dacă da, 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.²³

E.2.4. Drepturi contractuale

9.66. Drepturile contractuale pot reprezenta imobilizări necorporale de valoare. În cazul în care drepturile contractuale de valoare sunt transferate (sau cedate) 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 profitul potențial atașat acestuia. De exemplu, să presupunem că societatea A are contracte de valoare pe termen lung cu clienți independenți care au un potențial de profit semnificativ pentru A. Să presupunem că, la un moment dat, A își reziliază în mod voluntar contractele cu clienții săi în condițiile în care aceștia din urmă sunt obligați din punct de vedere legal sau comercial să încheie acorduri similare cu societatea B, o entitate străină care aparține aceluiași grup de întreprinderi multinaționale ca A. În consecință, drepturile contractuale și profitul potențial 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 au fost 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 de valoare 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 a lui B.

²³ Consultați Partea a II-a a acestui capitol pentru o discuție despre remunerarea acordurilor post-restructurare.

E.3. Transferul activității

E.3.1. Evaluarea unui transfer de activitate

9.68. Restructurarea întreprinderilor implică uneori transferul unei activități, și anume, o unitate de afaceri funcțională, integrată din punct de vedere economic. Transferul unei activități în acest context înseamnă transferul de active, împreună cu capacitatea de a îndeplini anumite funcții și de a suporta anumite riscuri. Astfel de funcții, active și riscuri pot include, printre altele: imobilizări corporale și necorporale; 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 activității trebuie să reflecte toate elementele de valoare care ar fi remunerate între părți independente în circumstanțe comparabile. A se vedea Secțiunea A.4.6 din Capitolul VI. De exemplu, în cazul restructurării unei întreprinderi care implică transferul unei unități de afaceri care include, printre altele, facilități de cercetare cu o echipă de cercetare cu experiență, evaluarea unei astfel de activități trebuie să reflecte, printre altele, valoarea facilității și impactul (de exemplu, economii de timp și cheltuieli) al colectivului de angajați asupra prețului în condiții de valoare de piață. Pentru o discuție privind tratamentul prețurilor de transfer al colectivului de angajați, a se vedea Secțiunea D.7 din Capitolul I.

9.69. Determinarea remunerației în condiții de valoare de piață pentru un transfer al unei activități nu se ridică neapărat la suma evaluărilor separate ale fiecărui element separat care cuprinde 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. Ar trebui luate în considerare îndrumările privind utilizarea tehnicilor de evaluare pentru tranzacțiile care implică transferul de imobilizări necorporale sau 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 de întreprinderi multinaționale, 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 astfel relocată. Să presupunem că un astfel de transfer ar fi considerat un transfer al activității, dacă ar avea loc între părți independente. Pentru a determina remunerația în condiții de valoare de piață, dacă există, a

unui astfel de transfer între întreprinderi asociate, aceasta ar trebui comparată cu un transfer al unei activități între părți independente, mai degrabă decât cu un transfer de active izolate.

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 simplă a activității sale. În cazul în care entitatea restructurată prognozează pierderi viitoare în lipsa restructurării (de exemplu, operează o facilitate de producție care nu este rentabilă din cauza creșterii concurenței din partea importurilor ieftine), atunci este posibil să nu existe, de fapt, nicio pierdere a vreunei oportunități de profit din restructurare, în loc să continue să își desfășoare activitatea existentă. În astfel de circumstanțe, restructurarea ar putea aduce un beneficiu entității restructurate din reducerea sau eliminarea pierderilor viitoare dacă aceste pierderi depășesc costurile de restructurare.

9.72. 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 considerare alte opțiuni, cum ar fi închiderea activității și dacă o terță parte ar fi fost dispusă să achiziționeze activitatea generatoare de pierderi (de exemplu, din cauza posibilelor sinergii cu propriile sale activități) și dacă da, în ce condiții, de exemplu, sub rezerva unei remunerații. Pot exista circumstanțe în care o parte independentă ar fi dispusă să plătească, de exemplu, dacă costurile financiare și riscurile sociale ale închiderii activității ar fi de așa natură încât cedentul să considere că este mai avantajos să plătească un cesionar care va încerca să reconvertească activitatea și va fi responsabil pentru orice plan de disponibilizare care ar putea fi necesar.

9.73. Cu toate acestea, situația ar putea fi diferită în cazul în care activitatea generatoare de pierderi a oferit alte beneficii, cum ar fi sinergii cu alte activități desfășurate de același contribuabil. De asemenea, pot exista circumstanțe în care o activitate generatoare de pierderi este menținută, deoarece produce unele beneficii grupului în ansamblu. Într-un astfel de caz, se pune întrebarea dacă, în 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 jurisdicție cu costuri ridicate decide să externalizeze activitatea de producție către o întreprindere asociată situată într-o jurisdicție cu costuri reduse. În urma restructurării, contribuabilul va achiziționa de la întreprinderea asociată produsele fabricate și va continua să le vândă clienților terți. Restructurarea poate implica costuri de restructurare pentru contribuabil, făcând în același timp posibil ca acesta să beneficieze de economii de costuri la achizițiile viitoare în comparație cu propriile costuri de producție. 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.²⁴

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

9.74. 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 de valoare (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, fie a unei participări la costurile de restructurare, a unor prețuri mai mici (sau mai mari) de cumpărare (sau vânzare) în contextul operațiunilor post-restructurare, fie sub orice altă formă.

9.75. 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 cum ar fi 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 profitului potențial. În aceste situații, se pune întrebarea dacă, în condiții de valoare de piață, despăgubirea ar trebui plătită entității restructurate și, dacă da, cum anume se determină o astfel de despăgubire.

²⁴ 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 economiile cu sediul/punctul de lucru între părți în condiții de valoare de piață.

9.76. Atunci când rezilierea sau renegocierea acordurilor existente implică transferul unui element de valoare (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.

9.77. 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 depinde de datele și circumstanțele fiecărui caz. 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.

9.78. 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 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 datele delimitate cu precizie în cazul examinat

9.80. Pentru a evalua dacă condițiile de reziliere sau de nereînnoire a unui acord existent sunt conforme cu principiul valorii de piață, eventualul recurs care poate fi oferit de legislația comercială aplicabilă poate oferi câteva informații utile. Legislația comercială aplicabilă sau jurisprudența pot furniza informații utile cu privire la drepturile de despăgubire și termenii și condițiile care ar putea fi așteptate în cazul rezilierii anumitor tipuri de contracte, de exemplu a unui contract de distribuție. În conformitate cu aceste norme, este posibil ca partea reziliată să aibă dreptul de a solicita în fața instanțelor o despăgubire, indiferent dacă aceasta a fost sau nu prevăzută în contract. Cu toate acestea, în cazul în care părțile aparțin aceluiași grup multinațional de întreprinderi, este puțin probabil ca partea reziliată să se judece în practică împotriva întreprinderii sale asociate pentru a solicita o astfel de despăgubire,

iar condițiile rezilierii pot, prin urmare, să difere de condițiile care ar fi făcute între întreprinderi independente în circumstanțe similare.

F.2. Dacă termenii acordului, delimitați cu precizie, și existența sau absența unei clauze de despăgubire sau altor dispoziții similare (și, dacă este cazul, termenii clauzei respective) sunt conformi cu 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 trebuie să fie o revizuire a faptului 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, controlarea 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 este conform cu 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 condițiile 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 moduri facilitate de relația dintre întreprinderile asociate și nu exclusiv sau în principal prin acorduri contractuale. Din acest motiv, atunci când faptele cauzei diferă de clauzele scrise ale acordului dintre părți sau atunci când nu există clauze scrise, absența sau existența (și termenii acesteia) a 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 afectată de reziliere 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 reziliere, nereînnoire sau renegociere substanțială a acordurilor a fost stabilită, analiza trebuie să se concentreze apoi pe evaluarea dacă o astfel de clauză de despăgubire și termenii săi (sau absența acestora) sunt în condiții 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, analiza 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, asistată 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 necesar pentru a evalua dacă condițiile unui acord în legătură cu o clauză de despăgubire sunt conforme cu 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) pot fi un element semnificativ al analizei funcționale a tranzacțiilor și, în special, al analizei riscurilor părților și, în consecință, poate fi necesar să fie luați în calcul la stabilirea unei remunerații în condiții de valoare de piață pentru tranzacții. În mod similar, remunerarea tranzacțiilor va afecta determinarea 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, 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 circumstanță care merită o atenție deosebită este situația în care contractul reziliat acum a impus unei părți să facă o investiție semnificativă pentru care o rentabilitate în condiții de valoare de piață poate 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 ar depinde de faptul dacă investiția este foarte specializată sau ar putea fi utilizată (eventual supusă unor adaptări) pentru alți clienți. În cazul în care riscul a fost semnificativ, ar fi fost rezonabil ca părțile independente, în circumstanțe comparabile, să îl ia în considerare atunci când negociază contractul.

9.88. Un exemplu ar fi în cazul în care un contract de manufactură între întreprinderile 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 manufactură 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 o rentabilitate în condiții de valoare de piață a investiției totale în noua unitate de producție. Să presupunem că, după trei ani, întreprinderea asociată reziliază contractul în conformitate cu termenii săi în contextul unei restructurări la nivel de grup a operațiunilor de producție. 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:

- Includerea în contract a unei clauze de despăgubire sau a unor penalități corespunzătoare în caz de reziliere anticipată sau a unei opțiuni pentru partea care face investiția de a o transfera la un anumit preț celeilalte părți în cazul în care investiția devine inutilă pentru prima parte din cauza rezilierii anticipate a contractului de către aceasta din urmă.
- Luarea în calcul a riscului legat de posibila reziliere a contractului în stabilirea remunerației activităților care fac obiectul contractului (de exemplu, prin luarea în calcul a riscului în determinarea remunerației activităților de producție în care pot fi identificate 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 inherent 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 capacitatea de a genera 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 ar trebui, de asemenea, să atenueze riscurile pe care nu și le-a asumat de fapt.

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, va fi 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. În cazul în care partea controlează riscurile, este de așteptat ca 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 fie de valoare de piață.

9.92. În cazul în care condițiile făcute sau impuse între întreprinderile asociate în ceea ce privește rezilierea, nereînnoirea sau renegocierea substanțială a acordurilor existente diferă de condițiile care ar fi făcute între întreprinderile independente, atunci orice profituri care ar fi fost acumulate de 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 vătămate în urma rezilierii sau renegocierii 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. Analiza perspectivei 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 manufactură 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 fabricație de la A, de exemplu, dacă valoarea actualizată a profiturilor preconizate care urmează să fie obținute din noul său contract de fabricație face ca investiția să fie justificată pentru C. În astfel de situații, plata de către C ar putea fi organizată într-o varietate de moduri, de exemplu, ar putea fi faptul că C ar plăti A sau că C ar plăti în mod indirect A onorând obligația de despăgubire a lui A către B. De asemenea, este posibil ca C să plătească B, de exemplu, în situațiile în care B avea anumite drepturi și C ar plăti B pentru transferul acestor drepturi.

9.97. Pot exista cazuri în care, în condiții de valoare de piață, A și C ar fi dispuse 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 „structurare”

A.1. Principiu general: nicio aplicare diferită a principiului valorii de piață

9.98. Principiul valorii de piață și prezentul Ghid 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 mod similar, 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 factuale nu afectează principiul valorii de piață sau modul în care trebuie interpretate și aplicate îndrumările din prezentul Ghid, dar pot afecta analiza de comparabilitate și, prin urmare, rezultatul acestei aplicații. Consultați Secțiunea D privind compararea situațiilor pre- și post-restructurare.

A.2. Posibile diferențe factuale între situațiile care rezultă într-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 relații contractuale și comerciale anterioare. Într-o astfel de situație, în funcție de faptele și circumstanțele cazului și, în special, de drepturile și obligațiile derivate de părți din aceste acorduri anterioare, acest lucru poate afecta opțiunile disponibile în mod realist părților în negocierea termenilor noului acord și, prin urmare, a condițiilor de restructurare și 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 un distribuitor cu drepturi depline care îndeplinește o întreagă gamă de funcții de marketing și vânzare, angajând și dezvoltând imobilizări necorporale aferente activității de marketing de valoare 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 întreprinderea asociată străină și clienții. Într-o astfel de situație, distribuitorul restructurat nu ar fi 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 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 entitatea convertită. 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 cu drepturi depline consacrat 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, ar putea exista, de asemenea, 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 contribuit. Se pune întrebarea dacă astfel de funcții, active și riscuri suplimentare trebuie să afecteze numai remunerația distribuitorului înainte de a fi convertite, 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 au determinat 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 fie să fie remunerate la restructurare dacă sunt transferate de distribuitorul cu drepturi depline către o întreprindere străină asociată, fie 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).

9.106. În cazul în care o restructurare implică un transfer către o întreprindere asociată străină a riscurilor care au fost asumate anterior de către un contribuabil, poate fi important să se examineze dacă transferul riscurilor se referă numai la riscurile viitoare care vor apărea din activitățile post-restructurare sau, de asemenea, la riscurile existente la momentul restructurării ca urmare a activităților anterioare conversiei, și anume, există o problemă de întrerupere. De exemplu, luați în considerare o situație 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. Poate fi 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 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 delimitate cu exactitate. Este esențial să se înțeleagă care sunt funcțiile, activele și riscurile implicate în tranzacțiile post-restructurare și ce parte le îndeplinește, le utilizează sau și le asumă. Acest lucru necesită ca informațiile să fie disponibile cu privire la funcțiile, activele și riscurile ambelor părți la o tranzacție, de exemplu, entitatea restructurată și întreprinderea străină asociată cu care derulează tranzacții. Analiza trebuie să depășească eticheta atribuită entității restructurate, deoarece se poate constata uneori că o entitate care este calificată drept „agent ce acționează pe bază de comision” sau „distribuitor cu risc limitat” deține imobilizări necorporale locale de valoare și continuă să își asume riscuri de piață semnificative, iar o entitate care este 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 de valoare și a riscurilor semnificative care rămân efectiv în sarcina entității restructurate (inclusiv, după caz, a imobilizărilor necorporale locale neprotejate) și dacă o astfel de alocare a imobilizărilor necorporale și a riscurilor satisface principiul valorii de piață. Forma de remunerare nu poate dicta alocări necorespunzătoare ale riscurilor. Determinarea modului în care părțile controlează efectiv riscurile și dacă acestea au 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 acord nu este observat între întreprinderi independente nu înseamnă *per se* că nu este nici în condiții de valoare de piață, nici irațional din punct de vedere comercial. În plus, trebuie depuse toate eforturile pentru a determina prețurile pentru 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 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 revizuirii a

celor cinci factori de comparabilitate și a efectului posibil al tranzacțiilor controlate și necontrolate care au loc la momente diferite, este posibil ca 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, ar putea fi totuși posibil, în funcție de faptele și circumstanțele cazului, să se ajusteze pentru transferul funcțiilor, activelor și/sau riscurilor care au avut loc în urma restructurării. De exemplu, o ajustare de comparabilitate ar putea fi efectuată pentru a ține cont de o diferență în ceea ce privește partea care suportă riscul de creanțe neperformante.

9.111. Un alt exemplu de aplicare posibilă a metodei CUP ar fi cazul în care părțile independente oferă activități de producție, vânzare sau servicii comparabile cu cele furnizate de partea afiliată restructurată. Având în vedere dezvoltarea recentă a activităților de externalizare, poate fi posibil, în unele cazuri, să se găsească tranzacții independente de externalizare care să ofere o bază pentru utilizarea metodei CUP pentru a determina remunerația în condiții de valoare de piață a tranzacțiilor controlate post-restructurare. Desigur, acest lucru este supus condiției ca tranzacțiile de externalizare să se califice drept tranzacții necontrolate și ca revizuirea celor cinci factori de comparabilitate să ofere un confort suficient fie că nu există nicio diferență semnificativă între condițiile tranzacțiilor de externalizare necontrolate și condițiile tranzacțiilor controlate post-restructurare, fie că pot fi făcute ajustări suficient de fiabile (și sunt 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 necontrolate și, dacă este necesar și posibil, pentru a ajusta astfel de diferențe. În special, analiza de comparabilitate ar putea arăta că entitatea restructurată continuă să îndeplinească funcții de valoare și semnificative și/sau prezența imobilizărilor necorporale locale și/sau a riscurilor semnificative 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 comparabile trebuie făcută cu obiectivul de a găsi cele mai fiabile date comparabile din circumstanțele cauzei, 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). Este recunoscut faptul că datele nu vor fi întotdeauna perfecte. Există, de asemenea, cazuri în care nu se găsesc date comparabile, de exemplu, în care restructurarea a dus la fragmentarea funcțiilor integrate în mai multe întreprinderi din grup într-un mod care nu se găsește între părți independente. Acest lucru nu înseamnă neapărat că condițiile tranzacției controlate, așa cum sunt delimitate cu precizie, nu sunt 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. Conform îndrumărilor 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 cea pentru activitățile post-restructurare

9.114. În anumite circumstanțe, 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 cesionează 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 este 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. Întreprinderea 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 întreprinderea asociată străină 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 întreprinderea asociată străină la prețuri mai mari decât cea din urmă ar fi fost de acord dacă remunerația inițială ar fi fost plătită. Sau, 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 va avea o relație comercială în curs de desfășurare în calitate de furnizor al întreprinderilor asociate străine care desfășoară o activitate desfășurată anterior de contribuabil, contribuabilul și întreprinderea asociată străină au posibilitatea de a obține beneficii economice și comerciale prin această relație (de exemplu, prețul de vânzare al bunurilor), ceea ce poate explica, de exemplu, de ce compensarea printr-o plată de capital în avans pentru transferul activității a fost pierdută sau de ce prețul de transfer viitor pentru produse ar putea fi diferit de prețurile care ar fi fost convenite în absența unei operațiuni de restructurare. Cu toate acestea, în practică, ar putea fi dificil să se structureze și să se monitorizeze un astfel de acord. În timp ce contribuabilii sunt liberi să aleagă forma plăților compensatorii, fie în avans, fie în timp, administrațiile fiscale, atunci când revizuiesc astfel de acorduri, ar dori să știe cum a fost afectată remunerația pentru activitatea post-restructurare pentru a lua în considerare compensația pierdută, 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 înainte și după restructurare

9.117. O întrebare relevantă este rolul pe care îl poate avea oricare dintre comparațiile care pot fi făcute cu privire la profiturile obținute efectiv de o parte la o tranzacție controlată înainte și după restructurare. În special, se poate pune întrebarea dacă ar fi adecvat să se determine profiturile post-restructurare ale unei entități restructurate prin referire la profiturile sale de pre-restructurare, ajustate pentru a reflecta transferul sau renunțarea la anumite funcții, active și riscuri.²⁵

9.118. O chestiune importantă cu acest gen de comparații „înainte” și „după” (pre-/post-) este că o comparație a profiturilor din tranzacțiile controlate post-restructurare cu profiturile realizate în tranzacții controlate pre-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 să fie utilizate de o administrație fiscală ca bază pentru o ajustare a prețurilor de transfer sau de un contribuabil pentru a-și susține politica de prețuri de transfer.

9.119. 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 întotdeauna ca aceste funcții, active și riscuri să fie transferate unei alte părți.

9.120. Acestea fiind spuse, în restructurarea întreprinderilor, comparațiile „înainte” și „după” ar putea juca un rol în înțelegerea restructurării propriu-zise și ar putea face parte dintr-o analiză de comparabilitate înainte și după (inclusiv 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 instituite acordurile post-restructurare și pentru a evalua dacă astfel de acorduri sunt în condiții de valoare de piață. De asemenea, poate pune în lumină opțiunile disponibile în mod realist entității restructurate.²⁶

²⁵ Aceasta este o chestiune diferită de cea a profitului potențial care este discutată în Partea I a acestui capitol.

²⁶ 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 concrete dintre situațiile care rezultă dintr-o restructurare și situațiile care au fost structurate ca atare de la început și despre modul în care aceste diferențe pot afecta opțiunile disponibile în mod realist părților în negocierea termenilor noului acord și, prin urmare, a condițiilor restructurării și/sau ale acordurilor post-restructurare.

9.102. 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 depozitată 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 întreprinderea 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.

9.103. De exemplu, o întreprindere multinațională fabrică și distribuie produse a căror valoare nu este determinată de caracteristicile tehnice ale produselor, ci mai degrabă de recunoașterea mărcii de către consumatori²⁷. Întreprinderea multinațională dorește să se diferențieze de competitorii săi prin dezvoltarea unor mărci cu o mare valoare, prin implementarea unei strategii de marketing dezvoltate 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 active necorporale.

Dezvoltarea, 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 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.

9.104. Apoi are loc restructurarea. Dreptul legal de proprietate asupra mărcilor comerciale, denumirilor comerciale și a altor imobilizări necorporale reprezentate de marcă este transferat de societatea A unui afiliat nou înființat, societatea Z din țara Z, în schimbul unei plăți forfetare. După restructurare, societatea A este remunerată pe bază de marjă de profit 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 pe bază de

²⁷ Pentru o explicație a termenului „marcă”, consultați alineatul 6.23.

contract, a distribuitorilor și a serviciilor sediului 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 efectua și care, de fapt, 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 director de la sediul central al societății A se deplasează în țara Z o dată pe an pentru a valida în mod oficial deciziile strategice necesare pentru operarea societății. Aceste decizii sunt pregătite de sediul central al societății A din țara A înainte ca întâlnirile să aibă loc în țara Z. Întreprinderea multinațională consideră că aceste activități sunt activități de servicii efectuate de sediul central al societății A pentru Z. Aceste activități strategice de luare a deciziilor sunt remunerate la cost-plus în același mod în care sunt remunerate serviciile centrale (de exemplu, managementul resurselor umane, juridic, fiscal).
- Dezvoltarea, întreținerea și executarea strategiei de marketing la nivel mondial sunt încă efectuate de aceiași angajați ai sediului central al societății A și remunerate pe baza marjei de profit cost-plus.

9.105. 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 dezvoltarea, 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, un acord de finanțare între societatea A și societatea Z, mai degrabă decât o restructurare pentru centralizarea gestionării imobilizărilor necorporale. Poate fi 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 tranzacției²⁸.

9.106. De asemenea, vor exista cazuri în care se pot face comparații înainte și după, deoarece tranzacțiile anterioare restructurării nu au fost controlate, de exemplu, în cazul în care restructurarea urmează unei achiziții și în care se pot face ajustări fiabile pentru a ține cont de diferențele dintre tranzacțiile

²⁸ Acest lucru nu aduce atingere unei posibile aplicări a normelor generale de combatere a evaziunii și nu aduce atingere întrebării cu privire la locul conducerii efective a societății Z.

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 ar trebui evaluate în lumina îndrumărilor de la alineatul 3.2.

E. Economii cu sediul/punctul de lucru

9.107. Economii cu sediul/punctul de lucru pot fi obținute de un grup de întreprinderi multinaționale care își mută o parte din activități într-un loc în care costurile (cum ar fi costurile forței de muncă, costurile imobiliare etc.) sunt mai mici decât în sediul/punctul de lucru 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 mai îndepărtată de piață, costurile de formare a angajaților locali etc.). În cazul în care o strategie de afaceri care vizează obținerea economiilor cu sediul/punctul de lucru este prezentată ca motiv comercial pentru restructurare, discuția din Secțiunea D.1.5 din Capitolul I este relevantă.

9.108. În cazul în care economiile semnificative cu sediul/punctul de lucru sunt obținute în urma unei restructurări a întreprinderii, se pune întrebarea dacă și dacă da, cum anume ar trebui împărțite economiile cu sediul/punctul de lucru între părți. În abordarea acestei chestiuni, îndrumările din Secțiunea D.6 din Capitolul I sunt relevante.

9.109. 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 întreprinderea este stabilită în țara A, unde costurile cu forța de muncă sunt ridicate și că decide să își închidă activitățile de producție în țara A și să le relocheze într-o întreprindere afiliată din țara B, unde costurile cu forța de muncă sunt semnificativ mai mici. Întreprinderea din țara A păstrează drepturile asupra numelui de marcă și continuă să conceapă hainele. În urma acestei restructurări, hainele vor fi fabricate de partea afiliată din țara B în baza unui acord de producție pe bază de contract. Acordul nu implică utilizarea niciunei imobilizări necorporale semnificative deținute sau licențiate părții afiliate sau asumarea unor riscuri semnificative de către partea afiliată în țara B. Odată fabricate de partea afiliată în țara B, hainele vor fi vândute întreprinderii din țara A, care le va vinde clienților terți. Să presupunem că această restructurare face posibil ca grupul format de întreprinderea din țara A și partea sa afiliată din țara B să obțină economii semnificative în ceea ce privește sediul/punctul de lucru. Se pune întrebarea dacă economiile cu sediul/punctul de lucru ar trebui atribuite întreprinderii din țara A sau părții sale afiliate din țara B sau ambelor (și dacă da, în ce cote).

9.102. Într-un astfel de exemplu, având în vedere că activitatea relocată este una extrem de competitivă, este probabil ca întreprinderea 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 în condiții de valoare de piață să fabrice hainele pentru întreprindere. 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/punctul de lucru. În caz contrar, producătorul asociat s-ar afla într-o situație diferită de cea a unui producător independent care ar fi contrară principiului valorii de piață.

9.103. 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. Întreprinderea 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/punctul de lucru pentru grupul format de întreprindere și filiala sa. Clienții continuă să interacționeze direct cu întreprinderea din țara X și nu sunt neapărat conștienți de acordul de subcontractare. Pentru o anumită perioadă de timp, binecunoscuta întreprindere din țara X poate continua să își perceapă serviciile la tariful orar inițial, în ciuda costurilor reduse semnificativ ale inginerilor. Cu toate acestea, după o anumită perioadă de timp, este forțată, din cauza presiunilor competitive, să-și reducă tariful orar (la o sumă care nu ar permite întreprinderii din țara X să acopere salariile pentru inginerii calificați din țara X, dar care ar oferi în continuare un beneficiu dacă aceste servicii sunt furnizate de ingineri calificați din țara Y). O parte din economiile cu sediul/punctul de lucru sunt transferate clienților săi. Și în acest caz, se pune întrebarea care parte (părți) din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale ar trebui, în condiții de valoare de piață, să primească partea din economiile cu sediul/punctul de lucru care nu a fost transmisă clienților: filiala din țara Y, întreprinderea din țara X sau ambele (și dacă da, în ce proporții).

9.104. Pentru a determina care parte (părți) trebuie să primească economiile de locație în condiții de valoare de piață, va fi 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-un sediu/punct de lucru 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, întreprinderea 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 de locație 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.

Capitolul X

Aspecte privind prețurile de transfer ale tranzacțiilor financiare

A. Introducere

10.1. Scopul acestui capitol este de a oferi îndrumări pentru a determina dacă condițiile anumitor tranzacții financiare între întreprinderile asociate sunt în concordanță cu principiul valorii de piață.

10.2. Secțiunea B descrie aplicarea principiilor Secțiunii D.1 din Capitolul I la tranzacțiile financiare. Secțiunea C oferă îndrumări cu privire la stabilirea condițiilor de valoare de piață pentru activitățile de numerar, inclusiv împrumuturile intragrup, punerea la comun a lichidităților și acoperirea riscurilor. Secțiunea D examinează garanțiile financiare, iar secțiunea E prezintă analiza societăților captive de asigurare.

10.3. Condițiile tranzacțiilor financiare între întreprinderi independente vor reprezenta rezultatul diferitelor considerente comerciale. În schimb, un grup de întreprinderi multinaționale are libertatea de a decide cu privire la aceste condiții în cadrul grupului de întreprinderi multinaționale. Astfel, într-o situație intragrup, pot fi prezente și alte considerente, cum ar fi consecințele fiscale.

B. Interacțiunea cu instrucțiunile din Secțiunea D.1 a Capitolului I

B.1. Determinarea măsurii în care un presupus împrumut ar trebui considerat un împrumut²⁹

10.4. Este posibil ca soldul finanțării datoriei și capitalurilor proprii ale unei entități împrumutate care face parte dintr-un grup de întreprinderi multinaționale să difere de cel care ar exista dacă ar fi o entitate independentă care funcționează în aceleași circumstanțe sau circumstanțe similare. Această situație poate afecta cuantumul dobânzii datorată de entitatea împrumutată și,

²⁹ Îndrumările cuprinse în această subsecțiune sunt în concordanță cu Comentariul privind Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE din 2017 și, de asemenea, cu Comentariul, așa cum ar fi citit cu modificările propuse care au fost convenite de Grupul de lucru nr. 1. Îndrumările ar putea fi revizuite în cazul în care aceste propuneri sunt modificate semnificativ în orice etapă.

prin urmare, poate afecta profiturile acumulate într-o anumită jurisdicție.

10.5. Comentariul la Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE notează la alineatul 3 litera b) că Articolul 9 este relevant „nu numai pentru a determina dacă rata dobânzii prevăzută într-un contract de împrumut este o rată în condiții de valoare de piață, ci și dacă un împrumut *prima facie* poate fi considerat un împrumut sau trebuie să fie considerat un alt tip de plată, în special o contribuție la capitalul propriu.”³⁰

10.6. În contextul alineatelor precedente, prezenta subsecțiune detaliază modul în care conceptele din Capitolul I, în special delimitarea exactă a tranzacției efective în temeiul Secțiunii D.1, se pot referi la soldul datoriei și la finanțarea prin capitaluri proprii ale unei entități din cadrul unui grup de întreprinderi multinaționale.

10.7. În cazul în care se consideră că măsurile luate în legătură cu tranzacția, privite în totalitatea lor, diferă de cele care ar fi fost adoptate de întreprinderi independente care se comportă în mod rațional din punct de vedere comercial în circumstanțe comparabile, îndrumările din Capitolul I Secțiunea D.2 pot fi, de asemenea, relevante.

10.8. Deși aceste îndrumări reflectă o abordare de delimitare exactă a tranzacției efective în conformitate cu Capitolul I pentru a determina valoarea datoriei care urmează să fie stabilită, este recunoscut faptul că pot fi luate alte abordări pentru a aborda problema soldului datoriei și a finanțării prin capitaluri proprii a unei entități în temeiul legislației interne înainte de stabilirea dobânzii la datoria astfel determinată. Aceste abordări pot include o analiză a mai multor factori ai caracteristicilor instrumentului și ale emitentului.

10.9. În consecință, aceste îndrumări nu au scopul de a împiedica jurisdicțiile să implementeze abordările prevăzute în legislația națională pentru a trata decizia unei entități de a se finanța prin recurgerea la împrumut sau utilizând fonduri proprii și nici nu urmărește să impună o delimitare exactă în temeiul Capitolului I ca singura abordare pentru a determina dacă datoria pretinsă ar trebui respectată ca datorie.

10.10. Deși țările pot avea opinii diferite cu privire la aplicarea Articolului 9 pentru a determina decizia unei entități de a se finanța prin recurgerea la împrumut sau utilizând fonduri proprii din cadrul unui grup de întreprinderi multinaționale, scopul acestei secțiuni este de a oferi îndrumări pentru țările care utilizează delimitarea exactă în temeiul Capitolului I pentru a determina dacă un împrumut pretins ar trebui considerat un împrumut în scopuri fiscale (sau trebuie să fie considerat un alt tip de plată, în special o contribuție la capitalul propriu).

³⁰ După cum s-a discutat în Raportul Comitetului pentru afaceri fiscale privind „subcapitalizarea” adoptat de Consiliul OCDE la 26 noiembrie 1986 și reprodus în volumul II al versiunii complete a MTC OCDE la pagina R (4)-1.

10.11. Etichetele sau descrierile specifice atribuite tranzacțiilor financiare nu constrâng analiza prețurilor de transfer. Fiecare situație trebuie examinată pe baza propriilor caracteristici și, sub rezerva limbajului preferențial din alineatul anterior, delimitarea exactă a tranzacției efective în temeiul Capitolului I va preceda orice încercare de stabilire a prețurilor.

10.12. În delimitarea exactă a avansului de fonduri, următoarele caracteristici relevante din punct de vedere economic pot fi indicatori utili, în funcție de fapte și împrejurări: existența sau lipsa unei date fixe de rambursare; obligația de a plăti dobânzi; dreptul de a executa plata principalului și a dobânzii; statutul finanțatorului în comparație cu creditorii corporativi obișnuiți; existența unor angajamente și garanții financiare; sursa plăților de dobânzi; capacitatea destinatarului fondurilor de a obține împrumuturi de la instituții de creditare neafiliate; măsura în care avansul este utilizat pentru a achiziționa active de capital și incapacitatea împrumutatului presupus de a rambursa la data scadenței sau de a solicita o amânare.

10.13. De exemplu, luați în calcul o situație în care societatea B, membră a unui grup de întreprinderi multinaționale, are nevoie de finanțare suplimentară pentru activitățile sale comerciale. În acest scenariu, societatea B primește un avans de fonduri de la societatea C afiliată, care este exprimat ca un împrumut cu un termen de 10 ani. Să presupunem că, având în vedere toate proiecțiile financiare de bună-credință ale societății B pentru următorii 10 ani, este clar că societatea B nu ar fi în măsură să acorde un împrumut cu o astfel de sumă. Pe baza faptelor și circumstanțelor, se poate concluziona că o parte independentă nu ar fi dispusă să acorde un astfel de împrumut societății B din cauza incapacității sale de a rambursa avansul. În consecință, valoarea corect delimitată a împrumutului societății C către societatea B în scopul stabilirii prețurilor de transfer ar fi în funcție de suma maximă pe care un creditor neafiliat ar fi fost dispus să o avanseze societății B și suma maximă pe care un împrumutat neafiliat în circumstanțe comparabile ar fi fost dispus să o împrumute de la societatea C, inclusiv posibilitățile de a nu credita sau împrumuta nicio sumă (a se vedea comentariile la „Perspectivele creditorului și ale împrumutatului” din secțiunea C.1.1.1 a acestui capitol). În consecință, restul avansului societății C către societatea B nu ar fi delimitat ca un împrumut în scopul determinării valorii dobânzii pe care societatea B ar fi plătit-o în condiții de valoare de piață.

B.2. Identificarea relațiilor comerciale sau financiare

10.14. La determinarea condițiilor de valoare de piață ale tranzacțiilor financiare, se aplică aceleași principii descrise în Capitolele I-III din prezentul Ghid pentru orice altă tranzacție controlată.

10.15. Ca și în cazul oricărei tranzacții controlate, delimitarea exactă a tranzacțiilor financiare necesită o analiză a factorilor care afectează performanța întreprinderilor din sectorul industrial în care operează grupul de întreprinderi multinaționale. Deoarece există diferențe între sectoarele industriale, factori precum punctul specific al unui ciclu economic, de afaceri

sau de produs, efectul reglementărilor guvernamentale sau disponibilitatea resurselor financiare într-o anumită industrie sunt caracteristici relevante care trebuie luate în considerare pentru a delimita cu exactitate tranzacția controlată. Această examinare va ține cont de faptul că grupurile de întreprinderi multinaționale care operează în diferite sectoare pot necesita, de exemplu, sume și tipuri de finanțare diferite din cauza nivelurilor diferite de intensitate a capitalului între industrii sau pot necesita niveluri diferite de solduri de numerar pe termen scurt din cauza nevoilor comerciale diferite între industrii. În cazul în care întreprinderile multinaționale relevante sunt reglementate, cum ar fi entitățile de servicii financiare care fac obiectul unor reglementări conforme cu standardele industriale recunoscute (de exemplu, prevederile Basel), trebuie să se acorde atenția cuvenită constrângerilor pe care aceste reglementări le impun.³¹

10.16. După cum este descris în Capitolul I, procesul de delimitare exactă a tranzacției reale necesită, de asemenea, o înțelegere a modului în care grupul de întreprinderi multinaționale răspunde la acei factori identificați. În acest sens, politicile grupului de întreprinderi multinaționale pot informa cu privire la delimitarea exactă a tranzacției efective, luând în considerare, de exemplu, modul în care grupul de întreprinderi multinaționale acordă prioritate nevoilor de finanțare între diferite proiecte; semnificația strategică a unei anumite întreprinderi multinaționale din cadrul grupului; dacă grupul de întreprinderi multinaționale vizează un anumit rating de credit sau un raport datorie/capital; sau dacă grupul de întreprinderi multinaționale adoptă o strategie de finanțare diferită de cea observată în sectorul său industrial (a se vedea Secțiunea nr. B.35).

10.17. În conformitate cu îndrumările stabilite în Capitolul I, delimitarea exactă a tranzacției efective trebuie să înceapă cu o identificare aprofundată a caracteristicilor relevante din punct de vedere economic ale tranzacției - constând în relațiile comerciale sau financiare dintre părți și condițiile și circumstanțele relevante din punct de vedere economic aferente acestor relații -, inclusiv: o examinare a clauzelor contractuale ale tranzacției, a funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate, a caracteristicilor instrumentelor financiare, a circumstanțelor economice ale părților și ale pieței și a strategiilor comerciale urmărite de părți.

10.18. La fel ca în cazul analizei oricărei alte tranzacții între întreprinderi asociate, în aplicarea principiului valorii de piață la o tranzacție financiară este necesar să se ia în considerare condițiile pe care părțile independente le-ar fi convenit în circumstanțe comparabile.

10.19. Întreprinderile independente, atunci când analizează dacă să încheie o anumită tranzacție financiară, vor lua în considerare toate celelalte opțiuni disponibile în mod realist pentru ele și vor intra în tranzacție numai dacă nu văd alternativă care oferă în mod clar o oportunitate mai atractivă de a-și îndeplini obiectivele comerciale (a se vedea alineatul 1.38 din Capitolul I). În

³¹ A se vedea nota de subsol din Secțiunea D.1.2.1 a Capitolului I din prezentul Ghid.

analiza opțiunilor disponibile în mod realist, trebuie avută în vedere perspectiva fiecărei părți la tranzacție. De exemplu, în cazul unei entități care avansează fonduri, pot fi avute în vedere alte oportunități de investiții, ținând cont de obiectivele specifice de afaceri ale creditorului și de contextul în care are loc tranzacția. Din perspectiva împrumutatului, opțiunile disponibile în mod realist vor include considerații mai ample decât capacitatea entității de a-și achita datoria, de exemplu, fondurile de care are nevoie pentru a-și îndeplini cerințele operaționale. În unele cazuri, deși o entitate poate avea capacitatea de a împrumuta și de a rambursa o datorie suplimentară, aceasta poate alege să nu facă acest lucru pentru a evita exercitarea unei presiuni negative asupra ratingului său de credit și creșterea costului său de capital și pentru a pune în pericol accesul său la piețele de capital și reputația sa pe piață (a se vedea comentariile la „Perspectivele creditorului și ale împrumutatului” din Secțiunea C.1.1.1 a acestui capitol).

10.20. Într-un scenariu ideal, o analiză de comparabilitate permite identificarea tranzacțiilor financiare între părți independente care se potrivesc perfect cu tranzacția testată. Cu numeroasele variabile implicate, este mai probabil ca elementele comparabile potențiale să difere de tranzacția testată. În cazul în care există diferențe între tranzacția testată și orice tranzacție comparabilă propusă, este necesar să se ia în considerare dacă aceste diferențe vor avea un impact semnificativ asupra prețului. În acest caz, este posibil, dacă este cazul, să se facă ajustări de comparabilitate pentru a îmbunătăți fiabilitatea unui element comparabil. Acest lucru este mai probabil să fie realizabil în cazul în care ajustarea se bazează pe un factor cantitativ și există date de bună calitate ușor disponibile (de exemplu, cu privire la diferențele valutare) decât, de exemplu, în încercarea de a compara împrumuturile acordate împrumutaților cu diferențe calitative sau în cazul în care datele nu sunt atât de facil accesibile (de exemplu, împrumutați cu strategii comerciale diferite).

B.3. Caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale tranzacțiilor financiare reale

10.21. Pentru a furniza o analiză a termenilor și condițiilor unei tranzacții financiare ca parte a delimitării exacte a tranzacției reale sau a încercării de a stabili prețul tranzacției reale delimitate cu exactitate, trebuie luate în considerare următoarele caracteristici relevante din punct de vedere economic.

B.3.1. Clauzele contractuale

10.22. Termenii și condițiile unei tranzacții financiare între întreprinderi independente sunt, de obicei, menționate în mod explicit într-un contract scris. Cu toate acestea, între întreprinderile asociate este posibil ca acordurile contractuale să nu furnizeze întotdeauna informații suficient de detaliate sau să fie inconsecvente cu comportamentul real al părților sau cu alte date și circumstanțe. Prin urmare, este necesar să se analizeze alte documente,

comportamentul real al părților – fără a aduce atingere faptului că o astfel de considerație poate duce în cele din urmă la concluzia că forma contractuală și comportamentul real sunt aliniate - și principiile economice care guvernează în general relațiile dintre întreprinderile independente în circumstanțe comparabile pentru a delimita cu exactitate tranzacția reală în conformitate cu Secțiunea D.1.1 din Capitolul I.

B.3.2. Analiza funcțională

10.23. Pentru delimitarea exactă a tranzacției financiare efective, este necesară o analiză funcțională. Această analiză urmărește identificarea funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de părțile la tranzacția controlată.

10.24. De exemplu, în cazul specific al unui împrumut intragrup, funcțiile cheie îndeplinite de un creditor pentru a decide dacă și în ce condiții să avanseze fondurile ar include, de obicei, o analiză și o evaluare a riscurilor inerente împrumutului, capacitatea de a angaja capitalul afacerii în investiție, determinarea termenilor împrumutului și organizarea și documentarea împrumutului. Aceasta poate include, de asemenea, orice monitorizare continuă și revizuire periodică a împrumutului. O astfel de analiză funcțională este probabil să includă analiza unor informații similare cu cele pe care un creditor comercial sau o agenție de rating le-ar lua în considerare pentru a determina bonitatea împrumutatului. Un creditor asociat nu va îndeplini neapărat toate funcțiile la aceeași intensitate ca un creditor independent. Cu toate acestea, atunci când se analizează dacă un împrumut a fost acordat în condiții similare celor între întreprinderi independente, aceleași considerente comerciale și circumstanțe economice sunt relevante (a se vedea comentariile la „Perspectivele creditorului și ale împrumutatului” și „Utilizarea ratingurilor de credit” din Secțiunile C.1.1.1 și C.1.1.2 din acest capitol).

10.25. Atunci când, sub o delimitare exactă, creditorul nu exercită controlul asupra riscurilor asociate avansării de fonduri sau nu are capacitatea financiară de a-și asuma riscurile, aceste riscuri ar trebui alocate întreprinderii care exercită controlul și care are capacitatea financiară de a-și asuma riscul (a se vedea alineatul 1.98 din Capitolul I). De exemplu, să analizăm o situație în care societatea A avansează fonduri către societatea B. Luăm în considerare, de asemenea, că delimitarea exactă a tranzacției reale indică faptul că societatea A nu exercită funcții de control legate de avansul fondurilor, dar că societatea P, societatea-mamă a grupului de întreprinderi multinaționale, exercită controlul asupra acestor riscuri și are capacitatea financiară de a-și asuma astfel de riscuri. În cadrul analizei din Capitolul I, societatea P va suporta consecințele utilizării acestor riscuri, iar societatea A va avea dreptul la cel mult o rentabilitate fără riscuri (a se vedea Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I).

10.26. Din perspectiva împrumutatului, funcțiile relevante s-ar referi, de obicei, la asigurarea disponibilității fondurilor pentru a rambursa principalul și dobânda la împrumut în timp util; furnizarea de garanții reale, dacă este

necesar și monitorizarea și îndeplinirea oricărei alte obligații derivate din contractul de împrumut (a se vedea comentariile la „Perspectivele creditorului și ale împrumutatului” din secțiunea C.1.1.1 a acestui capitol).

10.27. În unele cazuri, funcțiile creditorului și ale împrumutatului pot fi îndeplinite de aceeași entitate în tranzacții diferite. Acesta ar putea fi cazul, de exemplu, al activităților centralizate de trezorerie din cadrul unui grup de întreprinderi multinaționale în care entitatea de trezorerie strânge și furnizează fonduri altor membri ai grupului de întreprinderi multinaționale. În aceste condiții, analiza funcțională trebuie să ia în considerare aplicabilitatea orientărilor din Secțiunea C a acestui capitol și, în special, a alineatelor 10.44 și 10.45.

B.3.3. Caracteristicile instrumentelor financiare

10.28. Există o mare varietate de instrumente financiare pe piața liberă care prezintă caracteristici și atribute foarte diferite, ceea ce poate afecta prețurile acestor produse sau servicii. În consecință, atunci când se stabilesc prețurile pentru tranzacții controlate, este important să se documenteze caracteristicile și atributele tranzacțiilor.

10.29. De exemplu, în cazul unui împrumut, aceste caracteristici pot include, dar nu se limitează la: valoarea împrumutului; scadența acestuia; graficul de rambursare; natura sau scopul împrumutului (credit comercial, credit pentru fuziune/achiziție, credit ipotecar etc.); nivelul de vechime și subordonare, sediul/punctul de lucru geografic al împrumutatului; moneda; garanția furnizată; prezența și calitatea oricărei garanții și dacă rata dobânzii este fixă sau variabilă.

B.3.4. Circumstanțele economice

10.30. Pentru a obține comparabilitatea este necesar ca piețele pe care operează întreprinderile independente și cele asociate să nu prezinte diferențe care să aibă un efect semnificativ asupra prețului sau să se poată face ajustări adecvate.

10.31. Prețurile instrumentelor financiare pot varia substanțial în funcție de circumstanțele economice subiacente, de exemplu, în diferite monede, locații geografice, reglementări locale, sectorul de activitate al împrumutatului și calendarul tranzacției.

10.32. Tendințele macroeconomice, cum ar fi ratele de creditare ale băncilor centrale sau ratele de referință interbancare, precum și evenimentele de pe piața financiară, cum ar fi o criză a creditelor, pot afecta prețurile. În acest sens, momentul exact al emiterii unui instrument financiar pe piața primară sau selectarea datelor comparabile pe piața secundară poate fi, prin urmare, semnificativ în ceea ce privește comparabilitatea. De exemplu: este puțin probabil ca datele pe mai mulți ani privind emisiunile de credite să ofere comparabile utile. Opusul este mai probabil să fie adevărat, adică cu cât este mai apropiată o emiterie de împrumut comparabilă de emiterea tranzacției

testate, cu atât este mai mică probabilitatea ca diferiți factori economici să prevaleze, în ciuda faptului că anumite evenimente pot provoca schimbări rapide pe piețele de creditare.

10.33. Diferențele de curs valutar sunt un alt factor potențial important. Factorii economici, cum ar fi rata de creștere, rata inflației și volatilitatea cursurilor de schimb, înseamnă că instrumentele financiare altfel similare emise în monede diferite pot avea prețuri diferite. În plus, prețurile pentru instrumentele financiare în aceeași monedă pot varia în funcție de piețele financiare sau jurisdicții din cauza reglementărilor, cum ar fi controlul ratei dobânzii, controlul cursului de schimb, restricțiile valutare și alte restricții legale și practice privind accesul pe piața financiară.

B.3.5. Strategiile întreprinderii

10.34. Strategiile întreprinderii trebuie, de asemenea, examinate pentru a delimita cu exactitate tranzacția financiară reală și pentru a determina comparabilitatea în scopul stabilirii prețurilor de transfer, deoarece strategiile diferite ale întreprinderilor pot avea un efect semnificativ asupra termenilor și condițiilor care ar fi convenite între întreprinderi independente.

10.35. De exemplu, creditorii independenți pot fi pregătiți să acorde împrumuturi unei întreprinderi care efectuează o fuziune sau o achiziție în termeni și condiții care altfel nu ar fi acceptabili pentru creditor pentru aceeași activitate dacă ar fi într-o situație stabilă. În acest tip de scenariu, creditorul poate lua în considerare durata împrumutului și planurile de afaceri și previziunile împrumutatului, recunoscând efectiv că vor exista modificări temporare ale indicatorilor financiari ai afacerii pentru o perioadă în care aceasta suferă modificări. Secțiunea D.1.5 din Capitolul I oferă alte exemple de strategii ale întreprinderilor care trebuie examinate pentru a delimita cu exactitate tranzacția reală și pentru a determina comparabilitatea.

10.36. Analiza strategiilor întreprinderii va include, de asemenea, luarea în considerare a politicii globale de finanțare a grupului de întreprinderi multinaționale și identificarea relațiilor existente între întreprinderile asociate, cum ar fi împrumuturile preexistente și interesele acționarilor (a se vedea Anexa I la Capitolul V din prezentul Ghid cu privire la informațiile care trebuie incluse în dosarul principal).

10.37. De exemplu, să analizăm faptul că societatea A, membră a grupului AB, avansează fonduri cu un termen de 10 ani către o întreprindere asociată, societatea B, care va utiliza finanțarea în scopuri de capital circulant pe termen scurt. Această avansare este singurul împrumut din bilanțul societății B. Politica și practicile grupului AB demonstrează că grupul de întreprinderi multinaționale utilizează un împrumut reînnoibil automat pe un an pentru a gestiona capitalul circulant pe termen scurt. În acest scenariu, în faptele și circumstanțele predominante, delimitarea exactă a tranzacției reale poate concluziona că un împrumutat neafiliat în aceleași condiții ale societății B nu ar încheia un contract de împrumut pe 10 ani pentru a-și gestiona nevoile de capital circulant pe termen scurt, iar tranzacția ar fi delimitată cu exactitate ca

un împrumut reînnoibil automat pe un an, mai degrabă decât un împrumut pe 10 ani. Consecințele acestei delimitări ar fi că, presupunând că cerințele privind capitalul circulant continuă să existe, abordarea de stabilire a prețurilor ar fi de a stabili un preț pentru o serie de împrumuturi reînnoite pe un an.

10.38. În orice caz, fiabilitatea rezultatelor este, în general, îmbunătățită în măsura în care împrumutările comparabili urmăresc strategii comerciale similare cu împrumutul testat implicat într-o tranzacție intragrup.

C. Funcția de trezorerie

10.39. Gestionarea financiară a grupului de întreprinderi multinaționale este o activitate importantă și potențial complexă, în măsura în care fiecare întreprindere din grup va aplica o abordare adaptată propriului caz în materie de structură, strategie comercială, poziționarea în ciclul economic, de sectorul de activitate, de monedele de operare etc.

10.40. Organizarea trezoreriei va depinde de structura unui anumit grup de întreprinderi multinaționale și de complexitatea operațiunilor sale. Diferitele structuri de trezorerie implică diferite grade de centralizare. În cea mai descentralizată formă, fiecare întreprindere multinațională din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale are autonomie deplină asupra tranzacțiilor sale financiare. Structurile de trezorerie descentralizate pot fi prezente, de exemplu, în grupurile de întreprinderi multinaționale cu mai multe divizii operaționale care operează în industrii discrete sau cu structuri regionale de puncte de distribuție sau în grupurile de întreprinderi multinaționale necesare pentru a respecta reglementările locale specifice. La capătul opus al scalei, o trezorerie centralizată are control deplin asupra operațiunilor financiare ale grupului de întreprinderi multinaționale, entitățile din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale fiind responsabile de aspectele operaționale, dar nu și financiare.

10.41. O funcție-cheie a trezoreriei corporative poate fi, de exemplu, optimizarea lichidității în cadrul grupului de întreprinderi multinaționale pentru a se asigura că întreprinderea are suficient numerar disponibil și că se află în locul potrivit atunci când este necesar și în moneda potrivită. În general, gestionarea eficientă a lichidității grupului de întreprinderi multinaționale este determinată de considerente care depășesc nivelul entităților individuale și acționează pentru a contribui la atenuarea riscurilor în cadrul unui număr de entități.

10.42. În timp ce funcția de gestionare a numerarului și lichidităților din trezorerie se ocupă de operațiunile zilnice, managementul financiar corporativ se ocupă de dezvoltarea strategiilor și de planificarea deciziilor de investiții pe termen lung. Gestionarea riscurilor financiare necesită identificarea și analiza și răspunsurile la riscurile financiare la care este expusă afacerea. Prin identificarea și luarea de măsuri pentru a aborda riscul financiar, trezoreria poate contribui la optimizarea costului capitalului în avantajul utilizatorilor serviciilor de trezorerie ale grupului de întreprinderi multinaționale.

10.43. Alte exemple de activități de care este responsabilă trezoreria includ creșterea datoriilor (prin emisiuni de obligațiuni, împrumuturi bancare sau în alt mod) și creșterea capitalului propriu și gestionarea relației cu bancherii externi ai grupului de întreprinderi multinaționale și cu agențiile independente de rating al creditelor.

10.44. Atunci când se evaluează aspectele legate de prețurile de transfer legate de activitățile de trezorerie, ca în orice caz, este important să se delimiteze cu exactitate tranzacțiile reale și să se determine exact ce funcții desfășoară o entitate, mai degrabă decât să se bazeze într-o oarecare măsură pe o descriere generală, cum ar fi „activități de trezorerie”.

10.45. În general, funcția de trezorerie face parte din procesul de eficientizare a finanțării activității comerciale a grupului de întreprinderi multinaționale. Ca atare, funcția de trezorerie va fi, de obicei, un serviciu de asistență pentru principala operațiune de creare de valoare, ca în cazul, de exemplu, al serviciilor furnizate de entitatea responsabilă de gestionarea centralizată a trezoreriei (a se vedea Secțiunea C.2.3). În funcție de faptele și circumstanțele fiecărui caz, astfel de activități pot fi servicii, caz în care se aplică îndrumările de stabilire a prețurilor privind serviciile intragrup din Capitolul VII.

10.46. În mod similar, trezoreria poate acționa ca punct de contact pentru centralizarea împrumuturilor externe ale grupului de întreprinderi multinaționale. Fondurile externe vor fi apoi puse la dispoziție în cadrul grupului de întreprinderi multinaționale prin împrumuturi intragrup acordate de trezorerie. În ceea ce privește faptele și circumstanțele predominante, îndrumările de la alineatul 1.188 din Capitolul I s-ar aplica acestor situații, iar trezoreria trebuie să primească un onorariu în condiții de valoare de piață pentru activitățile sale de coordonare.

10.47. În alte situații, se poate constata că trezoreria îndeplinește funcții mai complexe și, prin urmare, trebuie să fie remunerată în consecință.

10.48. O altă preocupare esențială în ceea ce privește activitățile de trezorerie este identificarea și alocarea riscurilor semnificative din punct de vedere economic în conformitate cu Capitolul I.

10.49. Activitățile funcției de trezorerie iau în considerare problemele la nivel de grup și urmează viziunea, strategia și politicile stabilite de conducerea grupului de întreprinderi multinaționale. În consecință, abordarea riscului de către trezorerie va depinde de politica grupului de întreprinderi multinaționale, în care pot fi specificate anumite obiective, cum ar fi nivelurile vizate de rentabilitate a investițiilor (de exemplu, randamentul trebuie să depășească costul capitalului), volatilitatea redusă a fluxului de numerar sau rapoartele țintite ale bilanțului (de exemplu, activele și pasivele). Prin urmare, este important de remarcat faptul că, de obicei, deciziile strategice superioare vor fi, în general, rezultatul politicii stabilite la nivel de grup, mai degrabă decât determinate de trezoreria în sine.

10.50. Următoarele secțiuni prezintă considerente privind prețurile de

transfer care decurg din unele activități relevante de trezorerie care sunt adesea efectuate în cadrul grupurilor de întreprinderi multinaționale, și anume furnizarea de împrumuturi intragrup, punerea în comun a numerarului și activități de acoperire împotriva riscurilor.

Observație

Următoarele secțiuni se referă la aspecte specifice legate de a stabili dacă rata dobânzii prevăzută într-un contract de împrumut este o rată în condiții de valoare de piață. Analiza inclusă în aceste secțiuni se bazează pe ipoteza că tranzacțiile sunt respectate ca împrumuturi în conformitate cu o delimitare precisă în temeiul Capitolului I sau al legislației interne, după caz.

C.1. *Împrumuturi intragrup*

C.1.1. Considerente generale

C.1.1.1. Perspectivile creditorului și ale împrumutatului

1051. Atunci când se analizează relațiile comerciale și financiare dintre împrumutatul asociat și creditor și în analiza caracteristicilor relevante din punct de vedere economic ale tranzacției, se iau în considerare atât perspectiva creditorului, cât și cea a împrumutatului, trebuie recunoscut că este posibil ca aceste perspective să nu se alinieze în toate cazurile.

1052. Ca și în orice alte scenarii de stabilire a prețurilor de transfer, se aplică îndrumările din Capitolul I Secțiunea D.1 pentru a determina dacă creditorul și împrumutatul își asumă riscuri legate de împrumuturile intragrup. În special, este important să se ia în considerare riscurile pe care le implică modalitățile de finanțare pentru partea care furnizează fondurile și riscurile legate de acceptarea și utilizarea fondurilor din perspectiva beneficiarului. Aceste riscuri se vor referi la rambursarea sumei transferate, remunerația așteptată pentru utilizarea acestei sume în timp și remunerația altor factori de risc asociați.

1053. Perspectiva creditorului în decizia de a acorda un împrumut, ce sumă să împrumute și în ce condiții implică evaluarea diversilor factori legați de împrumutat, factori economici mai largi care afectează atât împrumutatul, cât și creditorul și alte opțiuni disponibile în mod realist creditorului pentru utilizarea fondurilor.

1054. Un creditor independent va efectua o evaluare aprofundată a creditului potențialului împrumutat pentru a permite creditorului să identifice și să evalueze riscurile implicate și să ia în considerare metodele de monitorizare și gestionare a acestor riscuri. Această evaluare a creditului va include înțelegerea activității în sine, precum și a scopului împrumutului, a modului în care urmează să fie structurat și a sursei de rambursare a acestuia, care poate include analiza previziunilor fluxului de numerar al împrumutatului și a solidității bilanțului împrumutatului.

1055. Atunci când o întreprindere acordă un împrumut unei întreprinderi asociate, aceasta nu va urma neapărat aceleași procese ca un creditor independent. De exemplu, este posibil să nu fie nevoie să treacă prin același

proces de informare, colectarea informațiilor despre activitatea împrumutatului, deoarece informațiile necesare pot fi deja disponibile în cadrul grupului de întreprinderi multinaționale. Cu toate acestea, atunci când se analizează dacă împrumutul a fost efectuat în condiții care ar fi fost efectuate între întreprinderi independente, sunt relevante aceleași considerente comerciale, cum ar fi bonitatea, riscul de credit și circumstanțele economice.

10.56. În cazul unui împrumut de la societatea-mamă a unui grup de întreprinderi multinaționale către o filială, societatea-mamă deține deja controlul și dreptul de proprietate asupra filialei, ceea ce face ca acordarea garanției să fie mai puțin relevantă pentru analiza sa de risc în calitate de creditor. Prin urmare, în evaluarea prețului unui împrumut între întreprinderi asociate, este important să se considere că absența drepturilor contractuale asupra activelor entității împrumutate nu reflectă neapărat realitatea economică a riscului inerent împrumutului. În cazul în care activele activității nu sunt deja depuse drept garanție în altă parte, va fi adecvat să se ia în considerare analiza din Capitolul I dacă aceste active sunt disponibile pentru a acționa ca garanții pentru împrumutul altfel negarantat și impactul în consecință asupra stabilirii prețului împrumutului.

10.57. Riscul de credit pentru creditor este potențialul ca împrumutatul să nu își îndeplinească obligațiile de plată în conformitate cu termenii împrumutului. Pentru a decide dacă un împrumut potențial este o bună oportunitate comercială, un creditor va lua în considerare, de asemenea, impactul potențial al modificărilor care ar putea apărea în condițiile economice care afectează riscul de credit pe care îl suportă, nu numai în raport cu condițiile împrumutatului, ci și în raport cu potențialele modificări ale condițiilor economice, cum ar fi o creștere a ratelor dobânzii sau expunerea împrumutatului la variațiile cursurilor de schimb.

10.58. Împrumutații încearcă să-și optimizeze costul mediu ponderat al capitalului și să aibă la dispoziție finanțarea potrivită pentru a satisface atât nevoile pe termen scurt, cât și obiectivele pe termen lung. Atunci când analizează opțiunile disponibile în mod realist, o întreprindere independentă care caută finanțare care operează în propriile interese comerciale va căuta cea mai eficientă soluție din punct de vedere al costurilor în ceea ce privește strategia comercială pe care a adoptat-o. De exemplu, în ceea ce privește garanțiile, în anumite circumstanțe, presupunând că acea întreprindere are o garanție adecvată de oferit, aceasta ar fi, de obicei, o finanțare garantată, înainte de finanțarea negarantată, recunoscând că activele colaterale ale unei întreprinderi și cerințele sale de finanțare pot diferi în timp, de exemplu, deoarece garanția este finită, decizia de a depune garanția pentru un anumit împrumut îl împiedică pe împrumutat să depună aceeași garanție pentru un împrumut ulterior. Prin urmare, o întreprindere multinațională care depune o garanție analizează opțiunile sale disponibile în mod realist în ceea ce privește finanțarea sa globală (de exemplu, posibile tranzacții ulterioare de împrumut).

10.59. Împrumutații vor lua în considerare, de asemenea, impactul potențial al modificărilor condițiilor economice, cum ar fi ratele dobânzilor și cursurile

de schimb, precum și riscul de a nu putea efectua la timp plata dobânzii și a principalului creditului în cazul în care activitatea împrumutatului întâmpină dificultăți neașteptate și riscul de a nu putea mobiliza mai mult capital (fie datorie, fie capital propriu), dacă este necesar.

10.60. Circumstanțele macroeconomice pot duce la modificări ale costurilor de finanțare pe piață. Într-un astfel de context, o analiză a prețurilor de transfer în ceea ce privește posibilitățile împrumutatului sau ale creditorului de a renegocia termenii împrumutului pentru a beneficia de condiții mai bune va fi informată de opțiunile disponibile în mod realist atât pentru împrumutat, cât și pentru creditor.

10.61. Condițiile economice ale creditelor trebuie privite și în contextul reglementărilor care pot afecta situația părților. De exemplu, legea insolvenței din țara împrumutatului poate prevedea că datoriile față de întreprinderile asociate sunt subordonate datoriilor față de părți neafiliate.

C.1.1.2. Utilizarea ratingurilor de credit

10.62. Bonitatea împrumutatului este unul dintre principalii factori pe care investitorii independenți îi iau în considerare la stabilirea unei rate a dobânzii de aplicat. Ratingurile de credit pot servi drept o măsură utilă pentru bonitate și, prin urmare, pot ajuta la identificarea potențialelor comparabile sau la aplicarea modelelor economice în contextul tranzacțiilor cu părțile afiliate. În plus, în cazul împrumuturilor intragrup și al altor instrumente financiare care fac obiectul tranzacțiilor controlate, efectul apartenenței la grup poate fi un factor relevant din punct de vedere economic care afectează prețul acestor instrumente. În consecință, această subsecțiune elaborează utilizarea ratingurilor de credit și efectul apartenenței la grup în contextul stabilirii prețurilor împrumuturilor intragrup. Dacă este cazul, se va face trimitere la această subsecțiune în alte părți ale acestui Ghid.

10.63. Ratingurile de credit pot fi determinate pentru bonitatea generală a unei întreprinderi multinaționale sau a unui grup de întreprinderi multinaționale³² sau pentru o emisiune specifică de creanțe. După cum se detaliază în alineatele următoare, determinarea ratingurilor de credit necesită luarea în considerare a factorilor cantitativi – de exemplu, informații financiare – și calitativi – de exemplu, industria și jurisdicția în care operează grupul de întreprinderi multinaționale sau întreprinderea multinațională.

C.1.1.2.1. Ratingul de credit al întreprinderii multinaționale sau al unui grup de întreprinderi multinaționale

10.64. Ratingul de credit al întreprinderii multinaționale sau al grupului de întreprinderi multinaționale (denumit, de obicei, „ratingul de credit al

³² În sensul prezentului Ghid, ratingul de credit al unui grup de întreprinderi multinaționale este destinat să se refere la ratingul de credit al societății-mamă finale a grupului de întreprinderi multinaționale, calculat pe baza situațiilor financiare consolidate.

emitentului”) este o opinie cu privire la bonitatea sa generală. O astfel de opinie se bazează, de obicei, pe capacitatea și dorința întreprinderii multinaționale sau a grupului de întreprinderi multinaționale de a-și îndeplini obligațiile financiare în conformitate cu termenii acestor obligații. Ratingul de credit al unei întreprinderi multinaționale sau al unui grup de întreprinderi multinaționale este efectiv o formă de clasificare relativă a bonității în comparație cu cea a altor împrumutați. În general, un rating de credit mai mic va indica un risc mai mare de neplată și se așteaptă ca acesta să aibă ca rezultat o rată mai mare de rentabilitate pentru creditori.

10.65. Informațiile sunt disponibile cu ușurință pe multe piețe de creditare cu privire la diferitele rate ale dobânzii percepute pentru întreprinderile cărora li se acordă ratinguri diferite, iar aceste informații pot contribui în mod util la efectuarea analizelor de comparabilitate. Tranzacțiile de finanțare pe care întreprinderea multinațională împrumută sau o altă întreprindere multinațională din cadrul grupului le are cu creditori externi pot fi, de asemenea, comparabile fiabile pentru ratele dobânzii percepute de întreprinderile asociate (a se vedea alineatele 10.94 și 10.95). Tranzacțiile de finanțare efectuate de întreprinderea multinațională împrumută sau de o altă entitate din grupul de întreprinderi multinaționale, de exemplu societatea-mamă din grupul de întreprinderi multinaționale, vor fi comparabile numai în cazul în care diferențele dintre tranzacțiile controlate și cele necontrolate nu afectează în mod semnificativ rata dobânzii sau pot fi efectuate ajustări rezonabil de precise.

10.66. Deoarece un rating de credit depinde de o combinație de factori cantitativi și calitativi, este încă probabil să existe o anumită variație a bonității între împrumutați cu același rating de credit. În plus, atunci când se fac comparații între împrumutați utilizând tipul de indicatori financiari considerați de obicei importanți pentru creditori, cum ar fi rapoartele îndatorare/rezultate sau rapoartele datorie/capital propriu, este important de reținut că aceiași indicatori financiari nu vor duce neapărat la același rating de credit dacă există alte diferențe între părțile cărora li se acordă ratingul. De exemplu, este posibil să fie nevoie de indicatori financiari mai puternici pentru a obține un rating dat în unele industrii decât pentru a obține același rating pentru un împrumutat din alte industrii. Industriile mai riscante intrinsec și cele cu fluxuri de venituri mai puțin stabile tind să necesite rate financiare mai bune pentru a obține același rating.

10.67. Pot exista circumstanțe speciale, cum ar fi în cazul entităților nou-înființate sau celor care au făcut recent parte dintr-o fuziune, care pot avea un impact asupra ratingului de credit al unei entități din grup. Aceste situații speciale trebuie luate în considerare.

10.68. Este important ca grupul de întreprinderi multinaționale să documenteze în mod corespunzător motivele și selectarea ratingului de credit utilizat pentru o anumită întreprindere multinațională atunci când evaluează împrumuturile intragrup și alte tranzacții financiare controlate.

C.1.1.2.2. Ratingul de credit al unei emisiuni de titluri de creanțe specifice

10.69. Ratingul de credit al unei anumite emisiuni de titluri creanțe („rating de emisiune”) este o opinie cu privire la bonitatea emitentului în ceea ce privește un anumit instrument financiar. Ratingul de emisiune ia în considerare caracteristicile specifice ale instrumentului financiar, de exemplu, garanțiile, titlurile de valoare și nivelul de vechime.

10.70. Ratingul de credit al unei întreprinderi multinaționale sau al unui grup de întreprinderi multinaționale poate diferi de un rating de emisiune datorită faptului că riscul de credit al unui instrument financiar este legat de caracteristicile sale specifice și nu numai de profilul de risc al întreprinderii multinaționale împrumutate. În ceea ce privește faptele și circumstanțele predominante și cu condiția să existe o comparabilitate între emisiunea de creanțe a terților și tranzacția controlată, atunci când sunt disponibile atât ratinguri ale emitentului, cât și ratinguri ale emisiunii, ratingul emisiunii respective ar fi mai adecvat pentru a fi utilizat pentru a stabili prețul tranzacției financiare controlate.

C.1.1.2.3. Determinări ale ratingului de credit

10.71. La stabilirea unui rating de credit pentru o anumită întreprindere multinațională din cadrul unui grup de întreprinderi multinaționale, în scopul evaluării tranzacțiilor controlate, trebuie avute în vedere considerente speciale. În cazul în care o întreprindere multinațională are un rating de credit disponibil public publicat de o agenție independentă de rating de credit, ratingul respectiv poate fi informativ pentru o analiză în condiții de valoare de piață a tranzacțiilor de finanțare controlate ale întreprinderii multinaționale. Cu toate acestea, în majoritatea cazurilor, ratingurile de credit disponibile publicului sunt disponibile numai pentru grupul de întreprinderi multinaționale. O abordare utilizată adesea pentru o anumită întreprindere multinațională este de a aplica analize cantitative și calitative ale caracteristicilor individuale ale întreprinderii multinaționale utilizând instrumente financiare disponibile publicului sau metodologii ale agențiilor independente de rating de credit pentru a încerca să reproducă procesul utilizat pentru determinarea ratingului de credit al grupului de întreprinderi multinaționale. Această abordare implică, de asemenea, analiza bonității sporite pe care se presupune că o primește întreprinderea multinațională respectivă ca urmare a faptului că face parte din grupul de întreprinderi multinaționale.

C.1.1.2.4. Utilizarea instrumentelor sau metodologiilor financiare disponibile publicului pentru aproximarea ratingurilor de credit

10.72. Instrumentele financiare disponibile public sunt concepute pentru a calcula ratingurile de credit. În general, aceste instrumente depind de abordări precum calcularea probabilității de neîndeplinire a obligațiilor de plată și a pierderii probabile în cazul în care apare neîndeplinirea obligațiilor de plată pentru a ajunge la un rating implicit al împrumutului. Acest lucru poate fi apoi comparat cu o bază de date de piață în căutarea comparabilelor pentru a ajunge la un preț sau interval de preț pentru împrumut. Atunci când se analizează dacă aplicarea acestor instrumente are ca rezultat o evaluare fiabilă a ratingului de credit al tranzacțiilor controlate, problemele potențiale care trebuie avute în vedere includ faptul că rezultatele nu se bazează pe o comparație directă cu tranzacțiile dintre părți independente, ci sunt supuse acurateței parametrilor de intrare, tendinței de a se baza mai mult pe intrări cantitative în detrimentul factorilor calitativi și lipsei de claritate a proceselor (adică este posibil ca funcționarea algoritmilor și proceselor subiacente să nu fie transparentă).

10.73. Metodologia de rating de credit utilizată în instrumentele financiare disponibile publicului poate diferi semnificativ în anumite privințe de metodologiile de rating de credit aplicate de agențiile independente de rating pentru a determina ratingurile oficiale de credit, iar impactul oricărui astfel de diferențe trebuie analizat cu atenție. De exemplu, instrumentele disponibile public utilizează în general numai un eșantion limitat de date cantitative pentru a determina un rating de credit. Ratingurile oficiale de credit publicate de agențiile independente de rating sunt derivate ca urmare a unei analize mult mai riguroase, care include analiza cantitativă a performanței istorice și prognozate a entității, precum și o analiză calitativă detaliată a, de exemplu, capacității conducerii de a gestiona entitatea, a caracteristicilor specifice industriei și a cotei de piață a entității în industria sa.

10.74. Din aceste motive, fiabilitatea rezultatelor ratingurilor de credit derivate din utilizarea instrumentelor financiare disponibile publicului poate fi îmbunătățită în măsura în care analiza poate demonstra în mod reproductibil coerența ratingurilor care utilizează astfel de instrumente cu cele furnizate de agențiile independente de rating.

10.75. În efectuarea unei analize a ratingului de credit, este important de reținut că indicatorii financiari pot fi influențați de tranzacțiile controlate curente și anterioare (cum ar fi vânzările sau cheltuielile cu dobânzile). În cazul în care pare că astfel de tranzacții controlate nu sunt în conformitate cu principiul valorii de piață, ratingul de credit derivat în lumina unor astfel de tranzacții intragrup poate să nu fie fiabil. (A se vedea, de asemenea, instrucțiunile din Secțiunea B). Aceste considerente se aplică atât tranzacțiilor controlate care pot afecta rezultatele curente ale întreprinderii multinaționale, cât și finanțării anterioare și altor tranzacții intragrup care ar fi putut avea un impact asupra măsurătorilor veniturilor și capitalului întreprinderii multinaționale care fac obiectul analizei cantitative.

C.1.1.3. Efectul apartenenței la grup

10.76. Efectul apartenenței la grup este relevant pentru determinarea condițiilor în care o întreprindere multinațională ar împrumuta de la un creditor independent în condiții de valoare de piață, în două moduri, în special. În primul rând, politicile și practicile de finanțare externă ale conducerii grupului vor contribui la informarea cu privire la forma și termenii și condițiile datoriei pe care întreprinderea multinațională ar fi contractat-o cu un creditor independent, inclusiv prețurile (adică rata dobânzii plătite) și toate caracteristicile relevante din punct de vedere economic, cum ar fi tipul de împrumut, termenul, moneda, securitatea, angajamentele, strategiile comerciale și așa mai departe. În al doilea rând, întreprinderea multinațională poate primi sprijin din partea grupului pentru a-și îndeplini obligațiile financiare în cazul în care împrumutatul intră în dificultate financiară. Alineatul 1.178 din Capitolul I al prezentului Ghid este relevant pentru a analiza efectul apartenenței la grup asupra termenilor și condițiilor unui împrumut atunci când întreprinderea multinațională împrumutată obține un beneficiu incidental care rezultă exclusiv în virtutea afilierii la grup, altfel spus, a asocierii pasive.

10.77. În contextul împrumuturilor intragrup, acest beneficiu incidental pe care se presupune că grupul multinațional de întreprinderi îl primește exclusiv în virtutea afilierii la grup este denumit sprijin implicit. Efectul sprijinului potențial al grupului asupra ratingului de credit al unei entități și orice efect asupra capacității entității de a împrumuta sau asupra ratei dobânzii plătite pentru aceste împrumuturi nu necesită nicio plată sau ajustare de comparabilitate. A se vedea exemplul 1 de la alineatele 1.184-1.186 din Capitolul I și Secțiunea D.3.

10.78. Sprijinul implicit din partea grupului poate afecta ratingul de credit al împrumutatului sau ratingul oricărei datorii pe care o emite. Statutul relativ al unei entități din cadrul grupului poate ajuta la determinarea impactului pe care îl are sprijinul potențial al grupului asupra ratingului de credit al unui emitent de datorie. Entitățile unui grup de întreprinderi multinaționale vor fi mai mult sau mai puțin susceptibile de a primi sprijin din partea grupului în funcție de importanța relativă a entității pentru grupul de întreprinderi multinaționale în ansamblu și de legăturile dintre entitate și restul grupului de întreprinderi multinaționale, fie în forma sa actuală, fie în ceea ce privește strategia viitoare. Un membru al grupului de întreprinderi multinaționale cu legături mai puternice, care este parte integrantă a identității grupului sau este important pentru strategia sa viitoare, care operează de obicei în activitatea de bază a grupului, ar fi, în mod normal, mai probabil să fie susținut de alți membri ai grupului de întreprinderi multinaționale și, prin urmare, ar avea un rating de credit mai strâns legat de cel al grupului de întreprinderi multinaționale. În schimb, poate fi rezonabil să se presupună că o entitate este probabil să primească sprijin din partea restului grupului de întreprinderi multinaționale în circumstanțe mai limitate în care nu prezintă aceiași indicatori sau ale cărei legături sunt mai slabe. În cazul unei entități în care există dovezi că grupul de întreprinderi multinaționale nu oferă sprijin, poate fi adecvat, în funcție de

faptele și circumstanțele predominante, să se ia în considerare entitatea numai pe baza propriului rating de credit de sine stătător.

10.79. Un alt considerent-cheie ar fi consecințele probabile pentru alte părți ale grupului de întreprinderi multinaționale de a sprijini sau de a nu sprijini împrumutul. Criteriile utilizate pentru a determina statutul unei entități în această privință pot include considerații precum obligațiile legale (de exemplu, cerințele de reglementare), importanța strategică, integrarea operațională și semnificația, denumirea comună, impactul potențial asupra reputației, efectele negative generale asupra grupului de întreprinderi multinaționale, declarația generală de politică sau intenție și orice istoric de sprijin și comportament comun al grupului de întreprinderi multinaționale față de terți. Relevanța relativă a acestor factori poate varia de la o industrie la alta.

10.80. Impactul evaluării sprijinului implicit este o chestiune de judecată. Tipul de informații pe care grupul de întreprinderi multinaționale și-ar baza decizia de a oferi sau nu sprijin unui împrumutat în anumite circumstanțe ar putea să nu fie la dispoziția administrației fiscale, așa cum se întâmplă frecvent în cazul controalelor prețurilor de transfer, iar existența unei asimetrii a informațiilor poate afecta capacitatea administrațiilor fiscale de a stabili probabilitatea sprijinului (a se vedea Secțiunea B.2 din Capitolul IV). În plus, schimbarea faptelor și circumstanțelor care afectează disponibilitatea sau capacitatea grupului de întreprinderi multinaționale de a oferi sprijin poate însemna că nu există nicio decizie a grupului de întreprinderi multinaționale *per se* până când nu apare eventualitatea unui astfel de sprijin. Acest lucru contrastează, de exemplu, cu situația în care întreprinderea multinațională primește o garanție formală de la un alt membru al grupului. Comportamentul anterior al unui grup de întreprinderi multinaționale în ceea ce privește acordarea de sprijin poate fi un indicator util al comportamentului viitor probabil, dar trebuie efectuată o analiză adecvată pentru a identifica dacă se aplică condiții diferite.

C.1.1.4. Utilizarea ratingului de credit al grupului de întreprinderi multinaționale

10.81. De asemenea, este important de remarcat faptul că, deși există abordări stabilite pentru a estima un rating de credit pentru un anumit membru al grupului sau emiterea de titluri de creanță, considerentele detaliate mai sus înseamnă că o abordare a prețurilor bazată pe ratingurile de credit ale entităților separate care sunt derivate din instrumentele financiare disponibile publicului (a se vedea alineatul 10.72), analiza implicită a sprijinului, dificultățile de contabilizare a tranzacțiilor controlate în mod fiabil și prezența asimetriei informațiilor pot prezenta provocări care, dacă nu sunt rezolvate, pot duce la rezultate nefiabale.

10.82. În acest caz, ratingul de credit al grupului de întreprinderi multinaționale poate fi utilizat și în scopul stabilirii prețului împrumutului delimitat cu precizie, în cazul în care faptele indică acest lucru, în special în situații precum cele în care întreprinderea multinațională este importantă

pentru grup, așa cum este descris la alineatele 10.78 și 10.79 și în care indicatorii de bonitate ai întreprinderii multinaționale nu diferă semnificativ de cei ai grupului. Un rating de credit al grupului de întreprinderi multinaționale nu este afectat de tranzacții controlate și reflectă baza reală pe care grupul solicită finanțare externă de la creditori independenți. În situațiile în care un grup de întreprinderi multinaționale nu are un rating de credit extern, se poate lua în considerare efectuarea analizei ratingului de credit la nivelul grupului de întreprinderi multinaționale pentru evaluarea tranzacției controlate. În toate cazurile, ratingul de credit al grupului de întreprinderi multinaționale, ca orice alt rating de credit, este adecvat numai dacă se stabilește că este cel mai fiabil indicator al ratingului de credit al întreprinderii multinaționale în lumina tuturor faptelor și circumstanțelor.

C.1.1.5. Clauze financiare restrictive

10.83. Scopul clauzelor financiare restrictive dintr-un contract de împrumut este, în general, de a oferi un grad de protecție creditorului și de a limita astfel riscul acestuia. Această protecție poate fi sub forma unor clauze financiare restrictive asociate unui eveniment (*incurrence covenant*) sau în perioada de valabilitate a împrumutului (*maintenance covenant*) .

10.84. Clauzele financiare restrictive asociate unui eveniment impun sau interzic anumite acțiuni ale împrumutatului fără consimțământul creditorului. Clauzele financiare restrictive asociate unui eveniment pot, de exemplu, să interzică împrumutatului să preia datorii suplimentare, să creeze orice sarcină asupra activelor entității sau să dispună de anumite active ale entității, oferind astfel un anumit grad de certitudine asupra bilanțului împrumutatului.

10.85. Clauzele financiare restrictive în perioada de valabilitate a împrumutului se referă, de obicei, la indicatorii financiari care trebuie respectați la intervale regulate, prestabiliți, pe durata de viață a unui împrumut contractat. Clauzele financiare restrictive în perioada de valabilitate a împrumutului pot acționa ca un sistem de avertizare anticipată, astfel încât, în cazul unei performanțe financiare insuficiente a împrumutatului, împrumutatul și/sau creditorul să poată lua măsuri de remediere într-un stadiu incipient. Acest lucru poate ajuta la protejarea creditorilor independenți împotriva asimetriei informațiilor.

10.86. Este posibil să existe o asimetrie mai mică a informațiilor între entități (adică o vizibilitate mai bună) în contextul intragrup decât în situațiile care implică părți nefiliate. Creditorii intragrup pot alege să nu introducă clauzele financiare restrictive privind împrumuturile acordate întreprinderilor asociate, parțial pentru că sunt mai puțin susceptibili să sufere de asimetria informațiilor și pentru că este mai puțin probabil ca o parte a unui grup de întreprinderi multinaționale să încerce să ia același tip de măsuri ca un creditor independent în cazul unei încălcări a acordului și nici nu ar încerca, de obicei, să impună același tip de restricții. În lipsa clauzelor financiare restrictive în orice acord scris între părți, va fi adecvat să se ia în considerare, în conformitate cu Capitolul I, dacă există, în practică, echivalentul unei clauze restrictive în perioada de valabilitate a împrumutului între părți și impactul în consecință asupra prețurilor împrumutului.

C.1.1.6. Garanții

1087. O garanție de la o altă parte poate fi utilizată pentru a susține creditul împrumutatului. Un creditor care se bazează pe o garanție sau garanții trebuie să evalueze garantul(garanții) într-un mod similar cu cel în care evaluează împrumutatul inițial. Pentru ca creditorul să ia în considerare o garanție la stabilirea sau ajustarea termenilor și condițiilor unui împrumut, trebuie să fie satisfăcut în mod rezonabil că garantul (garanții) ar putea să acopere orice deficit care rezultă din faptul că împrumutatul nu își poate îndeplini integral obligațiile. Garanțiile sunt discutate mai detaliat în Secțiunea D.

C.1.2. *Determinarea ratei dobânzii în condiții de valoare de piață a împrumuturilor intragrup*

1088. Următoarele alineate prezintă abordări diferite pentru stabilirea prețurilor împrumuturilor intragrup. Ca în orice altă situație de stabilire a prețurilor de transfer, selectarea celei mai potrivite metode trebuie să fie în concordanță cu tranzacția reală, așa cum este delimitată cu exactitate, în special printr-o analiză funcțională (a se vedea Capitolul II).

C.1.2.1. Metoda prețului comparabil necontrolat (CUP)

1089. Odată ce tranzacția reală a fost delimitată cu exactitate, ratele dobânzilor în condiții de valoare de piață pot fi solicitate pe baza evaluării creditului împrumutatului sau a ratingului emisiunii specifice, luând în considerare toți termenii și condițiile împrumutului și factorii de comparabilitate.

1090. Existența pe scară largă a piețelor de împrumut și de creditare și frecvența unor astfel de tranzacții între împrumutații independenți și creditori, împreună cu disponibilitatea pe scară largă a informațiilor și a analizei piețelor de creditare, pot facilita aplicarea metodei CUP la tranzacțiile financiare în mai mare măsură decât poate fi cazul pentru alte tipuri de tranzacții. Informațiile disponibile includ adesea detalii despre caracteristicile împrumutului și ratingul de credit al împrumutatului sau ratingul emisiunii specifice. Caracteristicile care cred, de obicei, riscul pentru creditor, cum ar fi datele de scadență lungi, absența garanției, subordonarea sau aplicarea împrumutului la un proiect riscant, vor avea tendința de a crește rata dobânzii. Caracteristicile care limitează riscul creditorului, cum ar fi garanțiile solide, o garanție de înaltă calitate sau restricțiile privind comportamentul viitor al împrumutatului, vor avea tendința de a duce la o rată a dobânzii mai mică.

1091. Rata dobânzii în condiții de valoare de piață pentru un împrumut testat poate fi comparată cu datele disponibile public pentru alți împrumutați cu același rating de credit pentru împrumuturi cu termeni și condiții suficient de similare și alți factori de comparabilitate. Având în vedere amploarea competiției prezente adesea pe piețele de creditare, ar fi de așteptat ca, având în vedere caracteristicile împrumutului (suma, scadența, moneda etc.) și

ratingul de credit al împrumutatului sau ratingul emisiunii specifice (a se vedea Secțiunea C.1.1.2.), ar exista o rată unică la care împrumutatul ar putea obține fonduri și o rată unică la care un creditor ar putea investi fonduri pentru a obține o recompensă adecvată. Cu toate acestea, în practică, este puțin probabil să existe o singură „rată de piață”, dar o serie de rate, deși concurența dintre creditori și disponibilitatea informațiilor privind prețurile vor tinde să reducă intervalul.

10.92. În căutarea datelor de comparabilitate, un element comparabil nu este neapărat limitat la o entitate de sine stătătoare. În controlarea împrumuturilor comerciale, în cazul în care împrumutatul potențial comparabil este membru al unui grup de întreprinderi multinaționale și a împrumutat de la un creditor independent, cu condiția ca toate celelalte condiții relevante din punct de vedere economic să fie suficient de similare, un împrumut acordat unui membru al unui alt grup de întreprinderi multinaționale sau între membri ai unor grupuri de întreprinderi multinaționale diferite ar putea fi un împrumut comparabil valabil.

10.93. Ratele dobânzilor în condiții de valoare de piață se pot baza, de asemenea, pe rentabilitatea tranzacțiilor alternative realiste cu caracteristici economice comparabile. În funcție de fapte și circumstanțe, alternative realiste la împrumuturile intragrup ar putea fi, de exemplu, emisiunile de obligațiuni, împrumuturile care sunt tranzacții necontrolate, depozitele, obligațiunile convertibile, efectele comerciale etc. În evaluarea acestor alternative ca elemente comparabile potențiale, este important să se țină seama de faptul că, pe baza faptelor și circumstanțelor, pot fi necesare ajustări de comparabilitate pentru a elimina efectele semnificative ale diferențelor dintre împrumutul intragrup controlat și alternativa selectată în ceea ce privește, de exemplu, lichiditatea, scadența, existența garanțiilor sau moneda.

10.94. Atunci când se iau în considerare aspecte de comparabilitate, nu trebuie trecută cu vederea posibilitatea aplicării unor CUP interne.

10.95. Deși este puțin probabil ca rata medie a dobânzii plătită pentru datoria externă a unui grup de întreprinderi multinaționale să îndeplinească cerințele de comparabilitate pentru a fi considerată o CUP internă, este posibil să se identifice potențiale împrumuturi comparabile în cadrul finanțării împrumutatului sau a grupului său de întreprinderi multinaționale cu un creditor în calitate de contraparte. Ca și în cazul CUP-urilor externe, poate fi necesar să se facă ajustări adecvate pentru a îmbunătăți comparabilitatea. A se vedea exemplul 1 de la alineatele 1.164-1.166.

C.1.2.2. Taxe percepute în cadrul împrumutului

10.96. În luarea în considerare a stabilirii valorii în condiții de valoare de piață a împrumuturilor, poate apărea problema comisioanelor și taxelor în legătură cu împrumutul. Creditorii comerciali independenți vor percepe uneori comisioane ca parte a termenilor și condițiilor împrumutului, de exemplu comisioane de acordare sau comisioane de angajament în legătură cu o facilitate neutilizată. Dacă astfel de taxe sunt observate într-un împrumut

între întreprinderi asociate, acestea trebuie evaluate în același mod ca orice altă tranzacție intragrup. În acest sens, trebuie avut în vedere faptul că taxele creditorilor independenți vor reflecta parțial costurile suportate în procesul de mobilizare a capitalului și de satisfacere a cerințelor de reglementare pe care întreprinderile asociate nu le-ar putea suporta.

C.1.2.3. Costul fondurilor

10.97. În absența unor tranzacții necontrolate comparabile, abordarea costului fondurilor ar putea fi utilizată ca alternativă la prețurile împrumuturilor intragrup în anumite circumstanțe. Costul fondurilor va reflecta costurile îndatorării suportate de creditor în colectarea fondurilor pentru împrumut. La aceasta s-ar adăuga cheltuielile de acordare a împrumutului și costurile relevante suportate pentru administrarea împrumutului, o primă de risc care să reflecte diferenții factori economici inerenti împrumutului propus, plus o marjă de profit, care va include, în general, costul incremental al creditorului pentru capitalul necesar pentru susținerea împrumutului.

10.98. Un aspect care trebuie avut în vedere în abordarea costului fondurilor este că aceasta ar trebui aplicată prin analiza costului fondurilor creditorului în raport cu alți creditori care operează pe piață. Costul fondurilor poate varia între diferiți creditori potențiali, astfel încât creditorul nu poate percepe pur și simplu pe baza costului fondurilor sale, mai ales dacă există un competitor potențial care poate obține fonduri mai ieftin. Un creditor pe o piață competitivă poate încerca să stabilească prețul la cea mai mică rată posibilă pentru a încheia tranzacții. În mediul de afaceri, acest lucru va însemna că creditorii vor menține costurile de exploatare cât mai scăzute posibil și vor încerca să minimizeze costul obținerii de fonduri pentru a acorda împrumuturi.

10.99. Aplicarea abordării costului fondurilor necesită analizarea opțiunilor disponibile în mod realist împrumutului. Pe baza faptelor și circumstanțelor predominante, o întreprindere multinațională împrumutată nu ar încheia o tranzacție sub prețul costului fondurilor dacă ar putea obține finanțarea în condiții mai bune prin încheierea unei tranzacții alternative.

10.100. În unele tranzacții intragrup, abordarea costului fondurilor poate fi utilizată pentru a evalua împrumuturile în care capitalul este împrumutat de la o parte neafiliată care trece de la împrumutul inițial prin una sau mai multe întreprinderi intermediare, ca o serie de împrumuturi, până când ajunge la împrumutul final. În astfel de cazuri, în care se îndeplinesc numai funcții de agenție sau de intermediar, așa cum se menționează la alineatul 7.34, „este posibil să nu fie adecvat să se determine prețul în condiții de valoare de piață ca marjă de profit la costurile serviciilor, ci mai degrabă la costurile funcției de agenție în sine”.

C.1.2.4. Swap-uri pe riscul de credit

10.101. Swap-urile pe riscul de credit reflectă riscul de credit legat de un activ financiar subiacent. În absența informațiilor cu privire la activul subiacent care ar putea fi utilizat ca tranzacție comparabilă, contribuabilii și administrațiile fiscale pot utiliza ecarturile swap-urilor pe riscul de credit pentru a calcula prima de risc asociată împrumuturilor intragrup.

10.102. Ca instrumente financiare tranzacționate pe piață, swap-urile pe riscul de credit pot fi supuse unui grad ridicat de volatilitate. Această volatilitate poate afecta fiabilitatea swap-urilor pe riscul de credit ca intermediari pentru măsurarea izolată a riscului de credit asociat unei anumite investiții, deoarece marjele de nerambursare a creditului pot reflecta nu numai riscul de nerambursare, ci și alți factori neasociați, cum ar fi lichiditatea contractelor swap pe riscul de credit sau volumul contractelor negociate. Aceste circumstanțe ar putea duce la situații în care, de exemplu, același instrument poate avea ecarturi diferite pentru swap-urile pe riscul de credit.

10.103. În consecință, utilizarea swap-urilor pe riscul de credit pentru a aproxima prima de risc asociată împrumuturilor intragrup va necesita o analiză atentă a circumstanțelor menționate mai sus pentru a ajunge la o rată a dobânzii în condiții de valoare de piață.

C.1.2.5. Modele economice

10.104. Anumite industrii se bazează pe modele economice pentru a evalua împrumuturile intragrup prin constituirea unei rate a dobânzii ca indicator al unei rate a dobânzii în condiții de valoare de piață.

10.105. În variația cea mai frecventă, modelele economice calculează o rată a dobânzii printr-o combinație între o rată a dobânzii fără risc și o serie de prime asociate cu diferite aspecte ale împrumutului – de exemplu, riscul de neplată, riscul de lichiditate, inflația sau scadența preconizată. În unele cazuri, modelele economice ar include, de asemenea, elemente pentru a compensa cheltuielile operaționale ale creditorului.

10.106. Fiabilitatea rezultatelor modelelor economice depinde de parametrii luați în considerare în modelul specific și de ipotezele de bază adoptate. În evaluarea fiabilității modelelor economice ca abordare a stabilirii prețurilor împrumuturilor intragrup, este important de menționat că rezultatele modelelor economice nu reprezintă tranzacții reale între părți independente și că, prin urmare, ar fi probabil necesare ajustări de comparabilitate. Cu toate acestea, în situațiile în care nu pot fi identificate tranzacții necontrolate comparabile fiabile, modelele economice pot reprezenta instrumente care pot fi aplicate în mod util în identificarea unui preț în condiții de valoare de piață pentru împrumuturile intragrup, sub rezerva acelorași constrângeri privind condițiile de piață discutate la alineatul 10.98.

C.1.2.6. Avizul băncii

10.107. În anumite circumstanțe, contribuabilii pot încerca să demonstreze rata dobânzii la valoarea în condiții de valoare de piață a unui împrumut intragrup prin emiterea de avize scrise de la bănci independente, denumite uneori avize de „rentabilitate”, precizând ce rată a dobânzii ar aplica banca dacă ar face un împrumut comparabil cu acela întreprindere.

10.108. O astfel de abordare ar reprezenta o abatere de la o abordare în condiții de valoare de piață bazată pe comparabilitate, deoarece nu se bazează pe compararea tranzacțiilor reale. În plus, este important să se țină cont și de faptul că astfel de scrisori nu constituie o ofertă reală de împrumut. Înainte de a începe să facă un împrumut, un creditor comercial va întreprinde procesele relevante de due diligence și aprobare care ar preceda o ofertă formală de împrumut. Prin urmare, astfel de scrisori nu ar fi considerate, în general, ca furnizând dovezi ale termenilor și condițiilor de valoare de piață.

C.2. Concentrarea lichidităților

C.2.1. Structuri de gestionare centralizată a fondurilor

10.109. Utilizarea structurii de gestionare centralizată a fondurilor este populară în rândul întreprinderilor multinaționale ca o modalitate de a realiza o gestionare mai eficientă a numerarului prin reunirea, fizică sau fictivă, a soldurilor pe o serie de conturi bancare separate. În funcție de acordurile specifice în vigoare, structura de gestionare centralizată a fondurilor poate contribui la gestionarea mai eficientă a lichidităților, prin care dependența de împrumuturile externe poate fi redusă sau, în cazul în care există un surplus de numerar, se poate obține un randament sporit pentru orice sold de numerar agregat. Costurile de finanțare pot fi, de asemenea, reduse prin eliminarea marjei bancare încorporate în dobânda care ar fi datorată sau colectată pentru o serie de solduri separate ale contului de debit sau de credit și prin reducerea costurilor tranzacțiilor bancare.

10.110. În contextul acestei secțiuni, structura de gestionare centralizată a fondurilor este punerea în comun a soldurilor de numerar ca parte a unui acord de gestionare a lichidității pe termen scurt. Acordurile de gestionare centralizată a fondurilor sunt contracte complexe care pot implica tranzacții controlate și necontrolate. De exemplu, o structură comună este aceea că membrii participanți ai grupului de întreprinderi multinaționale încheie un contract cu o bancă independentă care prestează servicii de gestionare centralizată a fondurilor, iar fiecare membru participant deschide un cont bancar la banca respectivă.

10.111. Deși există două tipuri de bază de acorduri de gestionare centralizată a fondurilor – fizice și fictive – alte variații și combinații pot fi agreeate pentru a satisface nevoile comerciale specifice. De exemplu, ar putea fi organizate o serie de structuri de gestionare centralizată fizice a fondurilor, câte una pentru fiecare monedă în care operează întreprinderea, împreună cu o gestionare centralizată națională a fondurilor care combină apoi aceste structuri de

gestionare de fonduri individuale.

C.2.1.1. Structura de gestionare centralizată fizică a fondurilor

10.112. Într-un acord tipic privind structura de gestionare centralizată fizică a fondurilor, soldurile conturilor bancare ale tuturor membrilor grupului sunt transferate zilnic într-un singur cont bancar central deținut de entitatea responsabilă de structura de gestionare centralizată a fondurilor. Orice cont în deficit este adus la un sold țință (de obicei zero) printr-un transfer din contul principal în contul secundar relevant. În funcție de existența unui excedent sau a unui deficit după ce conturile membrilor au fost ajustate la soldul țință, entitatea responsabilă de structura de gestionare centralizată a fondurilor poate împrumuta de la bancă pentru a îndeplini cerința de finanțare netă a fondului comun sau poate depune orice surplus, după caz.

C.2.1.2. Structura de gestionare centralizată fictivă a fondurilor

10.113. Într-o concentrare a lichidităților teoretică, unele dintre beneficiile combinării soldurilor de credit și debit ale mai multor conturi sunt realizate fără niciun transfer fizic al soldurilor între conturile membrilor participanți, deși banca va solicita, de obicei, garanții încrucișate de la participanții la structura de gestionare centralizată a fondurilor pentru a permite dreptul de a compensa conturile, dacă este necesar. Banca agregă în mod teoretic diferitele solduri ale conturilor individuale ale membrilor participanți și plătește sau percepe dobânzi în funcție de soldul net, fie într-un cont principal desemnat, fie în toate conturile participante, conform unei formule stabilite în acordul de gestionare centralizată a fondurilor.

10.114. Fără transferuri fizice de fonduri, costurile tranzacționale ale operării unei structuri de gestionare centralizată fictivă a fondurilor sunt susceptibile de a fi mai mici decât costurile tranzacționale ale operării unei structuri de gestionare centralizată fizice a fondurilor. Funcțiile îndeplinite de bancă vor fi contabilizate în taxele sau rata dobânzii băncii. Cu funcții minime îndeplinite de entitatea responsabilă de structura de gestionare centralizată a fondurilor (deoarece funcțiile sunt îndeplinite în primul rând de bancă), va exista puțină valoare adăugată, dacă este cazul, din partea entității responsabilă de structura de gestionare centralizată a fondurilor care să se reflecte în stabilirea prețurilor intragrup. O alocare adecvată a beneficiului creat ca urmare a eliminării ecartului bancar și/sau a optimizării unei singure poziții de debit sau credit trebuie să ia în considerare contribuția sau sarcina fiecărui participant la concentrare.

C.2.2. Delimitarea exactă a tranzacțiilor structurii de gestionare centralizată a fondurilor

10.115. Delimitarea exactă a tranzacțiilor structurii de gestionare centralizată a fondurilor va depinde de faptele și circumstanțele specifice fiecărui caz. Deoarece structura de gestionare centralizată a fondurilor nu este efectuată în

mod regulat, dacă este cazul, de către întreprinderi independente, aplicarea principiilor prețurilor de transfer necesită o analiză atentă. După cum se menționează la alineatul 1.11 „În cazul în care întreprinderile independente efectuează rareori tranzacții de tipul celor încheiate de întreprinderi asociate, principiul valorii de piață poate fi dificil de aplicat, deoarece există puține dovezi directe sau nu există dovezi directe cu privire la condițiile care ar fi fost stabilite de întreprinderile independente.”

10.116. Delimitarea exactă a acordurilor de gestionare centralizată a fondurilor trebuie să ia în considerare nu numai faptele și circumstanțele soldurilor transferate, ci și contextul mai larg al condițiilor acordului de gestionare centralizată a fondurilor. De exemplu, este probabil ca o structură de gestionare centralizată a fondurilor să difere de un depozit overnight simplu la o bancă sau o instituție financiară similară prin faptul că un membru al structurii de gestionare centralizată a fondurilor cu o poziție de credit nu depune bani ca o tranzacție în mod izolat, în vederea unei simple returnări a deponentului.

10.117. Este probabil ca membrul structurii de gestionare centralizată a fondurilor să participe la furnizarea de lichidități ca parte a unei strategii mai largi a grupului, un acord în care membrul poate avea o poziție de credit sau debit, care poate include printre obiectivele sale o serie de beneficii care pot fi obținute numai ca parte a unei strategii colective care implică membrii structurii, realizată în beneficiul tuturor participanților la structură și a cărei apartenență este limitată la entități din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale. Participanții la structura de gestionare centralizată a fondurilor depun numerar în fond (sau retrag numerar din fond) și nu către (sau de la) un anumit membru al structurii de gestionare centralizată a fondurilor.

10.118. Niciun membru al acordului de gestionare centralizată a fondurilor nu s-ar aștepta să participe la tranzacție în cazul în care aceasta ar fi mai nefavorabilă decât următoarea lor opțiune cea mai bună. Analiza deciziei unei întreprinderi multinaționale de a participa la un acord de gestionare centralizată a fondurilor trebuie să se facă cu referire la opțiunile sale disponibile în mod realist, ținând cont de faptul că o întreprindere multinațională poate obține beneficii în calitate de membru al structurii de gestionare centralizată a fondurilor, altele decât o rată a dobânzii îmbunătățită (a se vedea alineatul 10.146).

10.119. În delimitarea tranzacțiilor structurii de gestionare centralizată a fondurilor, este posibil ca economiile și creșterile de eficiență obținute să apară ca urmare a sinergiilor de grup create prin acțiuni concertate deliberate (așa cum se discută în Secțiunea D.8 din Capitolul I).

10.120. După cum se indică la alineatul 1.179, determinarea rezultatelor care rezultă din acțiunile concertate deliberate ale grupului trebuie stabilită printr-o analiză funcțională aprofundată. În consecință, în contextul acordurilor de gestionare centralizată a fondurilor, este necesar să se determine (i) natura avantajului sau dezavantajului, (ii) valoarea beneficiului sau prejudiciului acordat și (iii) modul în care acest beneficiu sau prejudiciu ar trebui împărțit între membrii grupului de întreprinderi multinaționale.

10.121. Un avantaj al acordului de gestionare centralizată a fondurilor poate fi reducerea dobânzilor plătite sau creșterea dobânzilor primite, care rezultă din compensarea soldurilor de credit și debit. Valoarea acestui beneficiu de sinergie de grup, calculată prin referire la rezultatele pe care membrii fondului le-ar fi obținut dacă ar fi avut de-a face exclusiv cu întreprinderi independente, ar fi, în general, împărțită de membrii fondului, cu condiția ca o remunerație adecvată să fie alocată entității responsabile de structura de gestionare centralizată a fondurilor pentru funcțiile pe care le oferă în conformitate cu Secțiunea C.2.3. din acest capitol.

10.122. Un alt aspect esențial în analizarea acordurilor de finanțare intragrup care ar putea fi descrise ca o structură de gestionare centralizată a fondurilor sunt situațiile în care membrii unui grup de întreprinderi multinaționale mențin poziții de debit și credit care, mai degrabă decât să funcționeze ca parte a unui acord de gestionare centralizată a fondurilor pe termen scurt, devin mai degrabă pe termen lung. De obicei, este adecvat să se ia în considerare dacă, în cazul unei delimitări precise, ar fi corect să fie tratate în alt mod decât un sold al structurii de gestionare centralizată a fondurilor pe termen scurt, cum ar fi un depozit pe termen mai lung sau un împrumut pe termen lung.

10.123. Una dintre dificultățile practice în astfel de situații este de a decide cât timp un sold ar trebui tratat ca parte a structurii de gestionare centralizată a fondurilor înainte de a putea fi tratat în alt mod, de exemplu un împrumut la termen. Întrucât structura de gestionare centralizată a fondurilor intenționează să fie un acord pe termen scurt, bazat pe lichidități, ar putea fi oportun să se analizeze dacă același model este prezent an de an și să se examineze ce politici are în vigoare gestiunea financiară a grupului de întreprinderi multinaționale, având în vedere că randamentul soldurilor de numerar este o problemă esențială de gestiune financiară.

10.124. O potențială dificultate pentru administrațiile fiscale în analizarea acordurilor de gestionare centralizată a fondurilor este faptul că diferitele entități dintr-o structură de gestionare centralizată a fondurilor pot fi rezidente într-o serie de jurisdicții, ceea ce ar putea îngreuna accesul la informații suficiente pentru a verifica poziția stabilită de contribuabil. Ar fi de ajutor autorităților fiscale dacă grupurile de întreprinderi multinaționale ar furniza informații privind structurarea fondului comun și declarațiile din partea entității responsabile de structura de gestionare centralizată a fondurilor și membrii structurii de gestionare centralizată a fondurilor, ca parte a documentației lor privind prețurile de transfer. (A se vedea Anexa I la Capitolul V din prezentul Ghid cu privire la informațiile care trebuie incluse în dosarul principal).

10.125. Înainte de a încerca să se determine remunerația entității responsabile de structura de gestionare centralizată a fondurilor și a participanților, este esențial pentru analiza prețurilor de transfer să se identifice și să se examineze, în conformitate cu Capitolul I, riscurile semnificative din punct de vedere economic asociate acordului de gestionare centralizată a fondurilor. Acestea ar putea include riscul de lichiditate și riscul de credit. Aceste riscuri trebuie analizate luând în considerare natura pe termen scurt a pozițiilor de credit și

debit din cadrul acordului de concentrare a lichidităților (a se vedea alineatul 10.123).

10.126. Riscul de lichiditate într-un acord de gestionare centralizată a fondurilor rezultă din neconcordanța dintre scadența soldurilor creditoare și debitoare ale membrilor structurii de gestionare centralizată a fondurilor. Asumarea riscului de lichiditate asociat unei structuri de gestionare centralizată a fondurilor necesită exercitarea funcțiilor de control dincolo de simpla compensare a pozițiilor de credit și debit ale membrilor structurii de gestionare centralizată a fondurilor. Prin urmare, va fi necesară o analiză a procesului decizional legat de valorile pozițiilor de debit și de credit din cadrul acordului de gestionare centralizată a fondurilor pentru alocarea riscului de lichiditate în conformitate cu Capitolul I.

10.127. Riscul de credit se referă la riscul de pierdere care rezultă din incapacitatea membrilor structurii de gestionare centralizată a fondurilor cu poziții debitoare de a-și rambursa retragerile de numerar. Din perspectiva entității responsabile de structura de gestionare centralizată a fondurilor, trebuie să existe o probabilitate ca acesta să suporte pierderi derivate din neîndeplinirea obligațiilor de plată de către membrii structurii de gestionare centralizată a fondurilor cu poziții debitoare pentru a suporta riscul de credit. Prin urmare, este necesară o examinare în conformitate cu îndrumările din Capitolul I pentru a determina, în funcție de faptele și circumstanțele specifice, care entitate din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale exercită funcții de control și are capacitatea financiară de a-și asuma riscul de credit asociat acordului de gestionare centralizată a fondurilor.

C.2.3. Determinarea prețului în condiții de valoare de piață al tranzacțiilor structurii centralizate de gestionare a fondurilor

10.128. La fel ca în cazul multor tipuri de tranzacții financiare, etichetele sau descrierile atașate anumitor tranzacții pot da naștere unor interpretări diferite. Fiecare caz trebuie luat în considerare pe baza propriilor fapte și împrejurări și, în fiecare caz, va fi necesară o delimitare exactă a tranzacțiilor efective în conformitate cu principiile Capitolului I înainte de orice încercare de a decide cu privire la o abordare a stabilirii prețului unei tranzacții.

C.2.3.1. Remunerația entității responsabile de structura de gestionare centralizată a fondurilor

10.129. Remunerarea adecvată a entității responsabile de structura de gestionare centralizată a fondurilor va depinde de faptele și circumstanțele, funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate în facilitarea unui acord de gestionare centralizată a fondurilor.

10.130. În general, entitatea responsabilă de structura de gestionare centralizată a fondurilor îndeplinește doar o funcție de coordonare sau de agenție, contul principal fiind un punct centralizat pentru o serie de înregistrări contabile pentru a îndeplini soldurile țintă prestabilite pentru membrii

structurii. Având în vedere un nivel atât de scăzut de funcționalitate, remunerația entității responsabile de structura de gestionare centralizată a fondurilor ca furnizor de servicii va fi, în general, limitată în mod similar.

10.131. În cazul în care delimitarea exactă a tranzacțiilor efective determină faptul că entitatea responsabilă de structura de gestionare centralizată a fondurilor desfășoară alte activități decât funcții de coordonare sau de agenție, stabilirea prețurilor unor astfel de tranzacții ar urma abordările incluse în alte părți ale prezentului Ghid, după caz.

10.132. Următoarele exemple ilustrează principiile descrise mai sus.

Exemplul 1

10.133. X este societatea-mamă a unui grup de întreprinderi multinaționale care are filialele H, J, K și L care participă la un acord de gestionare centralizată fizică a fondurilor cu filiala M, care acționează în calitate de entitate responsabilă în structura centralizată de gestionare a fondurilor. Toți participanții au aceeași monedă funcțională și aceasta este singura monedă din structură.

10.134. M încheie un acord intragrup de gestionare centralizată a fondurilor cu o bancă neafiliată. Sunt puse în aplicare dispoziții legale pentru toți participanții, care permit transferurile către sau din contul M de gestionare centralizată a fondurilor pentru a îndeplini un sold ținută specificat pentru fiecare participant la structură.

10.135. În temeiul contractului de prestări servicii de gestionare centralizată a fondurilor, banca efectuează orice transferuri necesare pentru a îndeplini soldul ținută pentru fiecare participant la structură, cu orice surplus net depus de M sau orice poziție netă excedentară fiind îndeplinită de banca care acordă împrumuturi către M. Facilitatea pe care M o poate atrage este garantată de X. Banca terță plătește dobândă sau primește dobândă de la M pe baza poziției globale, cumulate. În acest caz, M primește fonduri excedentare de la membrii grupului de întreprinderi multinaționale H și J și oferă fonduri membrilor grupului de întreprinderi multinaționale K și L care au nevoie de finanțare. Dobânda la soldurile participanților la structură este percepută sau plătită în conformitate cu acordurile de gestionare centralizată a fondurilor.

10.136. Ca urmare a acordurilor în vigoare, M plătește băncii o dobândă mai mică sau primește o dobândă mai mare decât ar fi fost cazul în lipsa acordurilor de gestionare centralizată a fondurilor.

10.137. O analiză funcțională arată că M nu este supus riscului de credit, care rămâne la membrii structurii, ci doar îndeplinește o funcție de coordonare. În plus, M nu îndeplinește funcțiile sau nu își asumă riscurile pe care le-ar asuma o bancă. Prin urmare, M nu ar câștiga tipul de remunerație pe care ar câștiga-o o bancă, cum ar fi reținerea diferenței de dobândă dintre depozite și împrumuturi. În consecință, M ar obține o remunerație proporțională cu funcțiile de serviciu pe care le oferă structurii.

Exemplul 2

10.138. Societatea T, membră a grupului de întreprinderi multinaționale Y, acționează ca entitate de trezorerie a grupului de întreprinderi multinaționale și efectuează o serie de tranzacții financiare diferite, atât în cadrul grupului, cât și pe plan extern. Scopul principal al societății T este de a furniza servicii de trezorerie celorlalte entități din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale, inclusiv strategia și structura de gestionare centralizată a fondurilor. T este responsabilă pentru obținerea de finanțare în cadrul grupului de întreprinderi multinaționale prin emiterea de obligațiuni sau împrumuturi de la bănci terțe și organizează împrumuturi intragrup pentru a satisface nevoile de finanțare ale altor membri ai grupului, după caz.

10.139. Ca parte a acordurilor de gestionare centralizată a fondurilor ale grupului, T operează un acord de gestionare centralizată a fondurilor al grupului de întreprinderi multinaționale și este responsabil pentru decizia modului în care să investească fondurile excedentare sau să finanțeze orice deficit. T stabilește ratele dobânzilor intragrup și este expus riscului pentru orice diferențe între ratele pe care le stabilește cu alți membri ai grupului și ratele la care tranzacționează cu creditorii independenți. De asemenea, suportă riscul de credit, riscul de lichiditate și riscul valutar pentru finanțarea intragrup și decide cum sau dacă să acopere aceste riscuri.

10.140. Analiza efectuată în conformitate cu îndrumările din Secțiunea D.1 din Capitolul I indică faptul că tranzacțiile reale trebuie să fie delimitate cu exactitate ca împrumuturi intragrup în contextul activităților de trezorerie întreprinse de societatea T, deoarece societatea T îndeplinește funcții și își asumă riscuri care depășesc rolul de coordonare al unei entități responsabile de structura de gestionare centralizată a fondurilor. În special, analiza funcțională arată că societatea T controlează riscurile financiare care îi sunt alocate contractual și are capacitatea financiară de a suporta aceste riscuri.

10.141. În consecință, T trebuie să fie remunerată pentru funcțiile pe care le îndeplinește și riscurile pe care și le asumă în conformitate cu îndrumările din Secțiunea C.1. Aceasta poate include obținerea parțială sau totală a diferenței dintre pozițiile de împrumut și de creditare pe care le adoptă.

10.142. Trebuie avut în vedere faptul că ceilalți membri ai grupului care derulează tranzacții cu T ar face acest lucru numai dacă acest lucru nu ar fi mai nefavorabil decât următoarea lor opțiune cea mai bună.

C.2.3.2. Remunerarea membrilor la structura de gestionare centralizată a fondurilor

10.143. Remunerația membrilor din structura de gestionare centralizată a fondurilor va fi calculată prin determinarea ratelor dobânzii în condiții de valoare de piață aplicabile pozițiilor de debit și de credit din cadrul structurii de gestionare centralizată a fondurilor. Această determinare va alocă beneficiile de sinergie care decurg din acordul de gestionare centralizată a

fondurilor între membrii structurii de gestionare centralizată a fondurilor și se va face, în general, odată ce remunerația entității responsabile de structura de gestionare centralizată a fondurilor a fost calculată.

10.144. În cele din urmă, remunerația membrilor structurii de gestionare centralizată a fondurilor va depinde de faptele și circumstanțele specifice și de funcțiile, activele și riscurile fiecăruia dintre membrii structurii. Prin urmare, acest Ghid nu intenționează să ofere o abordare prescriptivă pentru alocarea beneficiilor membrilor participanți la structura de gestionare centralizată a fondurilor în orice situație dată, ci mai degrabă stabilește principiile care trebuie să ghideze această alocare.

10.145. Determinarea ratelor dobânzii în condiții de valoare de piață pentru tranzațiile intragrup referitoare la structura de gestionare centralizată a fondurilor poate fi un exercițiu dificil din cauza lipsei unor acorduri comparabile între părțile neafiliate. În acest context, acordurile bancare care implică entitatea responsabilă de concentrarea lichidităților, luând în considerare diferențele funcționale dintre bancă și entitatea responsabilă de structura de gestionare centralizată a fondurilor și opțiunile disponibile în mod realist membrilor structurii de gestionare centralizată a fondurilor, pot contribui la identificarea ratelor dobânzii comparabile în analiza prețurilor de transfer.

10.146. Se preconizează că toți participanții la structura de gestionare centralizată a fondurilor vor avea o situație mai bună decât în lipsa acordului de gestionare centralizată a fondurilor. Conform faptelor și circumstanțelor predominante care ar putea implica, de exemplu, că toți participanții la structura de gestionare centralizată a fondurilor ar beneficia de rate ale dobânzii sporite aplicabile poziției de debit și de credit în cadrul acordului de gestionare centralizată a fondurilor în comparație cu ratele pe care s-ar aștepta să le obțină din împrumutarea sau depunerea de numerar în afara structurii. Cu toate acestea, este important de remarcat faptul că membrii la structura de gestionare centralizată a fondurilor ar putea fi dispuși să participe la acordul de gestionare centralizată a fondurilor pentru a avea acces la beneficii din calitatea de membru al structurii de gestionare centralizată a fondurilor, altele decât o rată a dobânzii sporită, cum ar fi, de exemplu, accesul la o sursă permanentă de finanțare; expunerea redusă la băncile externe; sau accesul la lichidități care ar putea să nu fie altfel disponibile.

C.2.3.3. Garanțiile structurii de gestionare centralizată a fondurilor

10.147. Ca parte a acordului de gestionare centralizată a fondurilor, pot fi necesare garanții încrucișate și drepturi de compensare între participanții la structura de gestionare centralizată a fondurilor. Acest lucru ridică întrebarea dacă taxele de garanție trebuie să fie plătibile. Va fi întotdeauna oportun să se ia în considerare faptele și circumstanțele specifice în orice situație, dar există anumiți factori care sunt probabil comuni pentru multe structuri de gestionare centralizată a fondurilor: vor exista numeroși membri ai structurii, atât entități cu poziții debitoare, cât și entități cu poziții de credit în structură, fiecare membru al structurii poate avea un rating de credit independent diferit, iar

acordul de gestionare centralizată a fondurilor cu banca este probabil să necesite garanții încrucișate complete și drepturi de compensare între toți participanții la structură.

10.148. Aceste garanții încrucișate și drepturi de compensare sunt o caracteristică a unui acord care nu ar avea loc între părți independente. Fiecare garant oferă o garanție pentru toți membrii structurii, dar nu va avea control asupra apartenenței la structură, nu are control asupra cuantumului datoriei pe care o garantează și este posibil să nu poată accesa informații despre părțile pentru care oferă o garanție. Cu alte părți care oferă garanții pentru aceleași împrumuturi, este posibil ca garantul să nu-și poată evalua riscul real în caz de neîndeplinire a obligațiilor. Astfel, rezultatul practic al acordului de garantare încrucișată este de așa natură încât garanția formală nu poate reprezenta nimic mai mult decât o recunoaștere a faptului că ar fi în detrimentul intereselor grupului de întreprinderi multinaționale să nu sprijine performanța entității responsabile de structura de gestionare centralizată a fondurilor și astfel, prin extensie, a împrumutatului. În astfel de circumstanțe, este posibil ca debitorul garantat să nu beneficieze dincolo de nivelul de îmbunătățire a calității creditului care poate fi atribuit sprijinului implicit al altor membri ai grupului. Dacă faptele și circumstanțele predominante susțin o astfel de concluzie, nu se va datora nicio taxă de garanție și orice sprijin, în caz de neîndeplinire a obligațiilor de către un alt membru al grupului, ar trebui considerat aport de capital.

C.3. Acoperirea împotriva riscurilor

10.149. Tranzacțiile financiare intragrup pot include instrumente prin care riscul este transferat în cadrul grupului de întreprinderi multinaționale. De exemplu, mecanismele de acoperire împotriva riscurilor sunt utilizate frecvent, în cursul normal al activității, ca mijloc de atenuare a expunerii la riscuri, cum ar fi fluctuațiile cursului de schimb sau ale prețurilor produselor de bază. O entitate independentă poate decide să își asume astfel de riscuri sau să le acopere împotriva lor în conformitate cu propriile politici. Cu toate acestea, într-un grup de întreprinderi multinaționale, astfel de riscuri ar putea fi tratate diferit în funcție de abordarea grupului de întreprinderi multinaționale în ceea ce privește gestionarea și acoperirea riscurilor.

10.150. Adesea, un grup de întreprinderi multinaționale va centraliza funcțiile de trezorerie și va pune în aplicare strategii de diminuare a riscurilor legate de riscurile de rată a dobânzii și de curs valutar pentru a îmbunătăți eficiența și eficacitatea, astfel încât entitățile individuale să nu poată încheia prin contract acorduri de acoperire împotriva riscurilor, deși riscul lor este acoperit din perspectiva întreprinderii multinaționale în ansamblu.

10.151. Mecanismele posibile prin care un grup de întreprinderi multinaționale poate centraliza acoperirea riscului includ:

- delegarea responsabilității pentru acoperire către o entitate de trezorerie a grupului de întreprinderi multinaționale, cu contractele de acoperire aranjate pentru și în numele întreprinderilor de exploatare

relevante;

- delegarea responsabilității pentru acoperirea riscurilor către o entitate de trezorerie a grupului de întreprinderi multinaționale, cu contractele de acoperire a riscurilor încheiate de către și în numele unei alte entități din grupul de întreprinderi multinaționale;
- identificarea existenței unor acoperiri naturale în cadrul grupului de întreprinderi multinaționale, caz în care nu se încheie contracte formale de acoperire împotriva riscurilor.

10.152. În cazul în care funcția centralizată de trezorerie organizează un contract de acoperire împotriva riscurilor pe care entitatea operațională îl încheie, această funcție centralizată poate fi văzută ca furnizând un serviciu entității operaționale, pentru care trebuie să primească compensații în condiții de valoare de piață.

10.153. Cu toate acestea, pot apărea probleme mai dificile legate de prețurile de transfer în cazul în care instrumentul contractual este încheiat de entitatea de trezorerie sau de o altă entitate a grupului de întreprinderi multinaționale, astfel încât pozițiile nu sunt puse în corespondență în cadrul aceleiași entități, deși poziția grupului de întreprinderi multinaționale este protejată. În cazul în care instrumentele contractuale de acoperire împotriva riscurilor de compensare există în cadrul grupului de întreprinderi multinaționale, dar nu în cadrul aceleiași entități sau în cazul în care instrumentele contractuale nu există în cadrul grupului de întreprinderi multinaționale, dar poziția grupului este protejată (cum ar fi cazul unei acoperiri naturale, de exemplu), ar fi inadecvat să se coreleze acoperirile din cadrul aceleiași entități sau să se recunoască tranzacțiile de acoperire împotriva riscurilor în cazul în care nu există contracte scrise fără o analiză cuprinzătoare a delimitării exacte a tranzacțiilor efective în conformitate cu Secțiunea D.1 din Capitolul I (de exemplu, existența unei acțiuni concertate deliberate de a se angaja într-o acoperire a unui risc specific) și rațiunea comercială a tranzacțiilor în conformitate cu Secțiunea D.2 din Capitolul I.

D. Garanții financiare

10.154. Această secțiune ia în considerare garanțiile financiare pentru anumite tranzacții intragrup. Pentru a lua în considerare orice consecințe ale unei garanții financiare asupra prețurilor de transfer, este mai întâi necesar să se înțeleagă natura și amploarea obligațiilor garantate și consecințele pentru toate părțile, delimitând cu exactitate tranzacția reală în conformitate cu Capitolul I Secțiunea D.1.

10.155. În general, o garanție financiară prevede ca garantul să îndeplinească obligațiile financiare specificate în cazul nerespectării acestui lucru de către partea garantată. Există diferiți termeni utilizați pentru diferite tipuri de sprijin de credit de la un membru al unui grup de întreprinderi multinaționale la altul. La un capăt al spectrului se află garanția scrisă formală, iar la celălalt este suportul implicit care poate fi atribuit exclusiv apartenenței la grupul de

întreprinderi multinaționale. În contextul acestei secțiuni, o garanție este un angajament obligatoriu din punct de vedere juridic din partea garantului de a-și asuma o obligație specificată a împrumutatului garantat în cazul în care împrumutatul nu își îndeplinește această obligație. Situația care poate fi întâlnită cel mai frecvent într-un context al prețurilor de transfer este aceea în care o întreprindere asociată (garant) oferă o garanție pentru un împrumut contractat de o altă întreprindere asociată de la un creditor neafiliat.

D.1. Delimitarea exactă a garanțiilor financiare

D.1.1. Beneficiul economic derivat dintr-o garanție financiară

10.156. Delimitarea corectă a garanțiilor financiare necesită luarea în considerare inițială a beneficiului economic care rezultă pentru împrumutat dincolo de cel care rezultă din asocierea pasivă, așa cum se explică în Secțiunea C.1.1.3.

10.157. Din perspectiva împrumutatului, o garanție financiară poate afecta termenii împrumutului – de exemplu, existența unei garanții poate permite părții garantate să obțină o rată a dobânzii mai favorabilă, deoarece creditorul are acces la un grup mai larg de active – sau valoarea împrumutului – de exemplu, permițând împrumutatului să acceseze o sumă mai mare de fonduri.

D.1.1.1. Îmbunătățirea condițiilor de împrumut

10.158. Din perspectiva unui creditor, consecința uneia sau mai multor garanții explicite este că garantul (garanții) este (sunt) angajat (i) din punct de vedere juridic; se așteaptă ca riscul creditorului să fie redus prin accesul la activele garantului (garanților) în cazul neîndeplinirii obligațiilor de către împrumutat. Efectiv, acest lucru poate însemna că garanția permite împrumutatului să împrumute în condițiile care ar fi aplicabile dacă ar avea ratingul de credit al garantului, mai degrabă decât condițiile pe care le-ar putea obține pe baza propriului rating negarantat. Principiile și metodologiile de stabilire a prețului unei garanții în aceste circumstanțe sunt similare cu cele explicate pentru stabilirea prețului împrumutului în secțiunea C.1.2.

10.159. În cazul în care efectul unei garanții intragrup, așa cum este delimitată cu exactitate, este de a reduce costul finanțării datoriei pentru împrumutat, acesta ar putea fi pregătit să plătească pentru garanția respectivă, cu condiția să nu se afle într-o poziție generală mai nefavorabilă. În luarea în considerare a poziției financiare generale a împrumutatului ca urmare a garanției, costul său de împrumut cu garanția (inclusiv costul garanției și orice costuri asociate de constituire a garanției) ar fi evaluate în raport cu costul său negarantat de împrumut, luând în considerare orice sprijin implicit. Împrumutul cu o garanție ar putea afecta, de asemenea, termenii și condițiile împrumutului, altele decât prețul; fiecare caz va depinde de propriile fapte și împrejurări.

10.160. Alternativ, analiza din Capitolul I poate indica faptul că presupusa garanție financiară nu oferă niciun beneficiu împrumutatului, ci doar recunoaște beneficiul pe care partea garantată l-ar fi obținut în orice caz prin

apartenența la grupul de întreprinderi multinaționale. În astfel de situații, pe baza faptelor și circumstanțelor, o întreprindere neafiliată în circumstanțe comparabile nu ar fi dispusă să plătească pentru furnizarea unei garanții financiare, iar garantul ar fi aflat că nu oferă decât un serviciu administrativ împrumutului (a se vedea alineatul 10.164 și îndrumările din Capitolul VII).

D.1.1.2. Accesul la o sumă mai mare de credit

10.161. În cazul în care efectul unei garanții este de a permite unui împrumutat să împrumute o sumă mai mare a datoriei decât ar putea în lipsa garanției, garanția nu sprijină pur și simplu ratingul de credit al împrumutului, ci ar putea acționa atât pentru a crește capacitatea de împrumut, cât și pentru a reduce rata dobânzii la orice capacitate de împrumut existentă a împrumutului. Într-o astfel de situație pot exista două probleme – dacă o parte a împrumutului de la creditor către împrumutat este delimitată cu exactitate ca împrumut de la creditor către garant (urmată de o contribuție de capital de la garant către debitor) și dacă comisionul de garantare plătit cu privire la partea din împrumut care este respectată ca împrumut de la creditor către împrumutat este în condiții de valoare de piață. Concluzia unei analize a acestor tranzacții poate fi, luând în considerare faptele și circumstanțele complete, că evaluarea comisionului de garantare trebuie să se limiteze la un comision pentru partea care a fost delimitată cu exactitate ca împrumut, iar restul împrumutului acordat ar trebui considerat ca fiind efectiv un împrumut către garant, urmat de o contribuție de capital din partea garantului către împrumutat.

D.1.2. Efectul apartenenței la grup

10.162. Această secțiune detaliază efectul apartenenței la grup asupra determinării prețului în condiții de valoare de piață al garanțiilor financiare, bazându-se pe principiile prevăzute în Secțiunea C.1.1.

10.163. Prin furnizarea unei garanții explicite, garantul este expus unui risc suplimentar, deoarece este obligat din punct de vedere legal să plătească în cazul în care împrumutatul nu își îndeplinește obligațiile. Orice altceva mai puțin decât un angajament obligatoriu din punct de vedere juridic, cum ar fi o „scrisoare de bune intenții” sau o altă formă mai redusă de sprijin de credit, nu implică o asumare explicită a riscului. Fiecare caz va depinde de propriile fapte și circumstanțe, dar, în general, în absența unei garanții explicite, orice așteptare din partea oricăreia dintre părți că alți membri ai grupului de întreprinderi multinaționale vor oferi sprijin unei întreprinderi asociate în ceea ce privește împrumuturile sale vor deriva din statutul împrumutului de membru al grupului de întreprinderi multinaționale. În acest scop, dacă un angajament al unui membru al grupului de întreprinderi multinaționale față de un alt membru al grupului de întreprinderi multinaționale de a oferi finanțare pentru a-și îndeplini obligațiile de împrumut constituie o scrisoare de bune intenții sau o garanție depinde de toate faptele și circumstanțele, inclusiv dacă angajamentul oferă creditorului drepturi legale relevante pentru executarea angajamentului. Beneficiul unui astfel de sprijin care poate fi atribuit

statutului de membru al grupului de întreprinderi multinaționale al împrumutatului ar rezulta din asocierea pasivă și nu din furnizarea unui serviciu pentru care ar trebui plătită o taxă. A se vedea alineatul 7.13 privind asocierea pasivă.

10.164. În general, un împrumutat nu ar fi dispus să plătească o garanție dacă nu s-ar aștepta să obțină un beneficiu adecvat în schimb. Chiar și o garanție explicită nu va conferi neapărat un beneficiu împrumutatului; de exemplu, angajamentele bancare aplicabile facilităților de îndatorare ale unei societăți-mamă sau ale unui alt membru al grupului de întreprinderi multinaționale pot include neîndeplinirea obligațiilor de plată de către un alt membru al grupului de întreprinderi multinaționale ca eveniment care poate provoca rezilierea unei facilități sau alte consecințe negative. Alte legături juridice, financiare sau operaționale pot însemna că nu ar fi posibilă abandonarea împrumutatului dacă se confruntă cu dificultăți financiare fără ca grupul de întreprinderi multinaționale să sufere o retrogradare a ratingului de credit. Oricare dintre aceste circumstanțe poate produce rezultatul practic că membrii grupului de întreprinderi multinaționale sunt interdependenți din punct de vedere financiar, independent de orice acord formal de garantare, astfel încât riscul economic al garantului nu se poate schimba semnificativ dacă acesta oferă o garanție explicită. Cu alte cuvinte, garanția formală nu poate reprezenta altceva decât o recunoaștere a faptului că ar fi în detrimentul intereselor grupului de întreprinderi multinaționale să nu sprijine performanța împrumutatului. În astfel de circumstanțe, împrumutatul garantat nu beneficiază de un nivel de îmbunătățire a calității creditului care să poată fi atribuit sprijinului implicit al altor membri ai grupului de întreprinderi multinaționale și nu ar fi datorat niciun comision de garantare.

10.165. O problemă similară apare în ceea ce privește garanțiile încrucișate, în care două sau mai multe entități dintr-un grup de întreprinderi multinaționale își garantează reciproc obligațiile. Din perspectiva creditorului, acesta are acces la activele fiecărei entități garante încrucișate în cazul neîndeplinirii obligațiilor de către un împrumutat garantat. Acest lucru ar putea oferi creditorului un confort mai mare decât o singură garanție, deoarece poate alege unde în cadrul grupului de întreprinderi multinaționale care oferă garanții încrucișate încearcă, dacă este necesar, să își recupereze creanțele. Efectul unei garanții încrucișate din perspectiva unui împrumutat este că acesta are acum mai multe garanții pentru împrumuturile sale și poate fi garant pentru mai multe împrumuturi în sine. Acest lucru poate da naștere la întrebări cu privire la modul de evaluare a fiecărei garanții. Nu numai că acest complex din perspectiva unui număr potențial mare de garanții trebuie evaluat, ci și pentru că fiecare parte care oferă o garanție poate fi, la rândul său, garantată de partea pentru care acționează acum în calitate de garant. Evaluarea efectului unui acord de garanție încrucișată este dificilă și, pe măsură ce numărul părților implicate crește, poate fi practic imposibil. Este posibil să determine efectul garanției între oricare două părți în cazul în care același risc este supus mai multor garanții. O analiză a faptelor poate duce la concluzia că un astfel de acord nu îmbunătățește bonitatea unui membru al grupului de întreprinderi multinaționale dincolo de nivelul de asociere pasivă,

caz în care orice sprijin în caz de neîndeplinire a obligațiilor de plată de către un alt membru al grupului de întreprinderi multinaționale trebuie să fie considerat aport de capital.

D.1.3. Capacitatea financiară a garantului

10.166. Controlarea garanțiilor financiare în condiții de delimitare exactă trebuie să ia în considerare și capacitatea financiară a garantului de a-și îndeplini obligațiile în caz de neîndeplinire a obligațiilor de către împrumutat. Acest lucru necesită o evaluare a ratingului de credit al garantului și al împrumutatului și a corelațiilor comerciale dintre acestea.

10.167. Un creditor beneficiază de ratingul de credit mai puternic al garantului (în comparație cu ratingul de credit al împrumutatului) și/sau de fondul de active al garantului (în plus față de fondul de active al împrumutatului), iar împrumutatul se poate aștepta în consecință la un beneficiu sub forma unei rate mai mici a dobânzii. Astfel, pe baza faptelor și circumstanțelor, o garanție poate oferi un beneficiu împrumutatului care are același rating de credit sau mai mare ca și garantul, dacă garanția permite în mod eficient creditorului să aibă acces la un recurs mai larg și, prin urmare, reduce rata dobânzii, în ciuda faptului că garantul nu are un rating de credit mai mare. La determinarea ratingului de credit al garantului și al împrumutatului, efectul sprijinului implicit trebuie luat în considerare așa cum se explică în Secțiunea C. 1.1.

10.168. De asemenea, capacitatea financiară a garantului de a-și îndeplini obligațiile necesită o analiză a corelației dintre afacerile garantului și cele ale împrumutatului. În situațiile în care garantul și împrumutatul își desfășoară activitatea în condiții de piață similare, un eveniment advers de piață care afectează performanța împrumutatului și crește riscul de neîndeplinire a obligațiilor ar putea afecta, de asemenea, garantul și capacitatea acestuia de a-și îndeplini obligațiile.

D.2. *Determinarea prețului în condiții de valoare de piață al garanțiilor*

10.169. Această secțiune descrie o serie de abordări de stabilire a prețurilor pentru acele circumstanțe în care o garanție se dovedește a fi adecvată. Cu toate acestea, atunci când delimitarea exactă a tranzacției reale indică faptul că garanția presupusă nu este o garanție, ar trebui luate în considerare alte abordări de stabilire a prețurilor, în special îndrumările din Capitolul VII. Ca și în orice altă situație de stabilire a prețurilor de transfer, selectarea celei mai potrivite metode trebuie să fie în concordanță cu tranzacția reală, așa cum este delimitată cu exactitate, în special printr-o analiză funcțională. (A se vedea Capitolul II).

D.2.1. Metoda prețului comparabil necontrolat (CUP)

10.170. Metoda CUP ar putea fi utilizată în cazul în care există comparabile externe sau interne; garanți independenți care oferă garanții cu privire la împrumuturi comparabile altor împrumutați sau în cazul în care același

împrumutat are alte împrumuturi comparabile care sunt garantate în mod independent.

10.171. Pentru a analiza dacă tranzacțiile controlate și necontrolate sunt comparabile, trebuie luați în considerare toți factorii care pot afecta comisionul de garantare, inclusiv: profilul de risc al împrumutatului, termenii și condițiile garanției, termenul și condițiile împrumutului subiacent (suma, moneda, scadența, vechimea etc.), diferența de rating de credit între garant și partea garantată, condițiile pieței etc. Atunci când sunt disponibile, garanțiile necontrolate sunt cele mai fiabile comparabile pentru a determina comisioanele de garanție în condiții de valoare de piață.

10.172. Dificultatea utilizării metodei CUP constă în faptul că informațiile disponibile public despre o garanție de îmbunătățire a creditului suficient de similară este puțin probabil să fie găsite între părțile neafiliate, având în vedere că garanțiile împrumuturilor bancare ale părților neafiliate sunt mai puțin frecvente.

10.173. O entitate independentă care furnizează o garanție financiară se așteaptă să primească un comision pentru a o compensa pentru riscul pe care și-l asumă prin acceptarea datoriei contingente și pentru a reflecta orice valoare pe care o furnizează împrumutatului în ceea ce privește garanția. Cu toate acestea, trebuie avut în vedere faptul că taxele unui garant independent vor reflecta parțial costurile suportate în procesul de mobilizare a capitalului și în îndeplinirea cerințelor de reglementare. Acestea sunt costuri pe care întreprinderile asociate ar putea să nu le suporte.

D.2.2. Metoda beneficiului

10.174. Această abordare cuantifică beneficiul pe care partea garantată îl primește din garanție în ceea ce privește ratele dobânzilor mai mici. Metoda calculează diferența dintre rata dobânzii care ar fi fost plătită de împrumutat fără garanție și rata dobânzii plătită împreună cu garanția. Primul pas este de a determina rata dobânzii care ar fi fost plătită de către împrumutat pe baza caracteristicilor sale intrinseci, luând în considerare impactul sprijinului implicit ca urmare a apartenenței sale la grup. A se vedea Secțiunea C.1.2.

10.175. Următorul pas ar fi determinarea, printr-un proces similar (cu excepția cazului în care se poate observa direct în cazul unui împrumut de la un terț), a ratei dobânzii plătită cu beneficiul garanției explicite. Diferențialul de dobândă poate fi utilizat în cuantificarea beneficiului obținut de împrumutat ca urmare a garanției. Pentru a determina amploarea beneficiului oferit de garanție, este important să se distingă impactul unei garanții explicite de efectele oricărui sprijin implicit ca urmare a apartenenței la grup. A se vedea exemplul 2 de la alineatul 1.187. Beneficiul care urmează să fie stabilit la preț nu este diferența între costul pentru debitorul negarantat pe o bază de sine stătătoare și costul cu garanția explicită, dar diferența dintre costul pentru împrumutat după luarea în considerare a beneficiului oricărui sprijin implicit și costul cu beneficiul garanției explicite.

10.176. Beneficiul sprijinului implicit va fi diferența dintre condițiile de

împrumut care pot fi atinse de entitatea împrumutată pe baza ratingului său de credit ca membru al grupului de întreprinderi multinaționale și cele care pot fi atinse pe baza ratingului de credit de sine stătător pe care l-ar fi avut dacă ar fi fost o întreprindere complet neafiliată. În cazul în care împrumutatul are propriul rating de credit independent de la o agenție de rating de credit independentă, acest lucru va reflecta, de obicei, apartenența sa la grupul de întreprinderi multinaționale și, prin urmare, în mod normal, nu ar fi necesară nicio ajustare a acestui rating de credit pentru a reflecta sprijinul implicit.

10.177. Rezultatul acestei analize stabilește un comision maxim pentru garanție (suma maximă pe care beneficiarul garanției va fi dispus să o plătească), și anume, diferența dintre rata dobânzii cu garanția și rata dobânzii fără garanție, dar cu beneficiul sprijinului implicit (și luând în considerare orice costuri). Împrumutatul nu ar avea niciun stimulent să încheie acordul de garantare dacă, în total, plătește băncii dobânzi și garantului comisioane la fel cum ar fi plătit băncii dobânzi fără garanție. Prin urmare, acest comision maxim nu reflectă în mod necesar rezultatul negocierilor derulate în condiții de valoare de piață, ci reprezintă maximum pe care împrumutatul ar fi dispus să îl plătească.

D.2.3. Metoda costului

10.178. Această metodă are scopul de a cuantifica riscul suplimentar suportat de garant prin estimarea valorii pierderii așteptate pe care garantul o suportă prin furnizarea garanției (pierdere în caz de neîndeplinire a obligațiilor). Alternativ, costul preconizat ar putea fi determinat prin referire la capitalul necesar pentru a susține riscurile asumate de garant.

10.179. Există o serie de modele posibile pentru estimarea pierderii așteptate și a cerinței de capital. Modelele populare de stabilire a prețurilor pentru această abordare funcționează pe premisa că garanțiile financiare sunt echivalente cu un alt instrument financiar și stabilirea prețurilor alternativei, de exemplu, tratarea garanției ca opțiune put și utilizarea modelelor de stabilire a prețurilor opțiunilor, a modelelor de stabilire a prețurilor swap pe riscul de credit etc. De exemplu, datele disponibile public privind marjele swap-urilor pe riscul de credit pot fi utilizate pentru a aproxima riscul de nerambursare asociat împrumutului și, prin urmare, comisionul de garantare. Atunci când se utilizează acest tip de date, identificarea evenimentului de nerambursare (de exemplu, falimentul) este esențială pentru analiza de comparabilitate între tranzacția controlată și swap-ul pe riscul de credit potențial comparabil (a se vedea Secțiunea C.1.2, privind fiabilitatea datelor swap-ului pe riscul de credit).

10.180. Stabilirea prețurilor în cadrul fiecărui model va fi sensibilă la ipotezele făcute în procesul de modelare. Indiferent de modelul de evaluare utilizat, evaluarea metodei costului stabilește un comision minim pentru garanție (suma minimă pe care furnizorul garanției va fi dispus să o accepte) și nu reflectă în mod necesar rezultatul unor negocieri derulate în condiții de valoare de piață. Valoarea în condiții de valoare de piață trebuie să fie derivată

dintr-o analiză a perspectivelor (luând în considerare opțiunile disponibile în mod realist) ale împrumutatului și ale garantului.

D.2.4. Metoda bazată pe evaluarea pierderilor așteptate

10.181. Evaluarea metodei pierderii așteptate estimează valoarea unei garanții pe baza calculării probabilității de neîndeplinire a obligațiilor și a ajustărilor pentru a ține cont de rata de recuperare așteptată în caz de neîndeplinire a obligațiilor. Acest lucru ar fi apoi aplicat la suma nominală garantată pentru a ajunge la un cost de furnizare a garanției. Garanția ar putea fi apoi evaluată pe baza unei rentabilități preconizate a acestei sume de capital pe baza modelelor comerciale de stabilire a prețurilor, cum ar fi modelul de stabilire a prețurilor activelor de capital (CAPM).

D.2.5. Metoda de sprijinire a capitalului

10.182. Metoda de sprijinire a capitalului poate fi adecvată în cazul în care diferența dintre profilurile de risc ale garantului și ale împrumutatului ar putea fi abordată prin introducerea unui capital mai mare în bilanțul împrumutatului. Este necesar mai întâi să se determine ratingul de credit pentru împrumutat fără garanție (dar cu suport implicit) și apoi să se identifice valoarea capitalului fictiv suplimentar necesar pentru a aduce împrumutatul la ratingul de credit al garantului. Garanția ar putea fi apoi evaluată pe baza unei rentabilități preconizate a acestei sume de capital, în măsura în care rentabilitatea preconizată astfel utilizată reflectă în mod corespunzător numai rezultatele sau consecințele furnizării garanției, mai degrabă decât activitățile generale ale garantului-întreprindere.

D.3. Example

10.183. Următoarele exemple se bazează pe principiile discutate în secțiunea D.8 din Capitolul I, în special la alineatul 1.187.

D.3.1. Exemplul 1

10.184. Societatea M, entitatea-mamă a unui grup de întreprinderi multinaționale, menține un rating de credit AAA pe baza solidității bilanțului consolidat al grupului de întreprinderi multinaționale. Întreprinderea D, membră a aceluiași grup de întreprinderi multinaționale, are un rating de credit de numai BBB pe o bază de sine stătătoare și trebuie să împrumute 10 milioane EUR de la un creditor independent.

10.185. Să presupunem că delimitarea exactă a tranzacției reale arată că efectul asocierii pasive ridică bonitatea societății D de la BBB la A și că furnizarea garanției explicite îmbunătățește suplimentar bonitatea societății D la AAA. Să presupunem, de asemenea, că creditorii independenți percep o rată a dobânzii de 8% pentru entitățile cu un rating de credit de A și de 6% pentru entitățile cu un rating de credit de AAA. Să presupunem, de asemenea,

că societatea M percepe societății D un comision de 3% pentru furnizarea garanției, astfel încât comisionul de garanție să compenseze mai mult decât complet beneficiul calității creditului îmbunătățit al societății D derivat din furnizarea unei astfel de garanții.

10.186. În această situație, analiza de la Capitolul I poate indica faptul că o întreprindere independentă care împrumută în aceleași condiții ca și societatea D nu trebuie să plătească un comision de garanție de 3% societății M pentru furnizarea garanției explicite, deoarece societatea D este mai bine în absența garanției.

D.3.2. Exemplul 2

10.187. Să luăm în considerare același model de fapt descris în Exemplul 1, dar în acest caz să presupunem că, în conformitate cu îndrumările din Secțiunea D.2, pot fi identificate tranzacții necontrolate comparabile, arătând că prețul în condiții de valoare de piață al unei garanții comparabile ar fi cuprins între 1% și 1,5%.

10.188. Delimitarea exactă a tranzacției reale indică faptul că îmbunătățirea calității creditului societății D de la A la AAA se datorează unei acțiuni concertate deliberate a grupului, adică garanția furnizată de societatea M. Societatea D ar fi de așteptat să fie dispusă să plătească o taxă de garanție în condiții de valoare de piață societății M pentru furnizarea garanției explicite, deoarece societatea D este mai bună decât în absența garanției.

E. Asigurarea captivă

E.1. Definiția și justificarea unei asigurări și reasigurări captive

10.189. Există multe modalități prin care grupurile de întreprinderi multinaționale pot gestiona riscurile în cadrul grupului. De exemplu, acestea pot alege să rezerve fonduri în rezerve, să prefinanțeze pierderile viitoare potențiale, să se auto-asigure, să achiziționeze asigurări de la terți sau pur și simplu să aleagă să păstreze riscul specific. În alte cazuri, un grup de întreprinderi multinaționale poate alege să consolideze anumite riscuri printr-o așa-numită asigurare „captive”.

10.190. În acest Ghid, termenul „asigurare captivă” se referă la o întreprindere sau entitate de asigurare a cărei activitate de asigurare constă în furnizarea de polițe de asigurare pentru riscurile entităților din grupul de întreprinderi multinaționale din care face parte.

10.191. În schimb, în acest Ghid, termenul „reasigurare” se referă la o întreprindere sau o entitate de reasigurare al cărei scop este de a furniza polițe de reasigurare pentru riscurile părților neafiliate care sunt asigurate în primul rând de entități din grupul de întreprinderi multinaționale din care face parte³³.

³³ Pentru această secțiune, întreprinderile de asigurare și reasigurare sunt definite prin referire la activitatea de asigurare și reasigurare, astfel cum este descrisă în Partea IV a Raportului privind atribuirea profiturilor
GHIDUL OCDE PRIVIND PREȚURILE DE TRANSFER © A.N.A.F. 2022

(Situația în care riscurile entităților din cadrul unui grup de întreprinderi multinaționale sunt asigurate în primul rând de o parte neafiliată, dar apoi reasigurate de o entitate din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale este discutată în Secțiunea E.2.4).

10.192. Întreprinderile de asigurare captivă pot fi reglementate în același mod ca și alte societăți de asigurare și reasigurare³⁴. Cerințele precise ale reglementării asigurărilor vor varia de la o țară la alta, dar includ, de obicei, anumite cerințe actuariale, contabile și de capital. În timp ce reglementarea asigurărilor este destinată să protejeze deținătorii de polițe, autoritățile locale de reglementare pot impune un regim de reglementare mai ușor în cazul în care asigurarea captivă oferă asigurări exclusiv membrilor grupului de întreprinderi multinaționale.

10.193. Există mai multe motive pentru ca un grup de întreprinderi multinaționale să utilizeze o asigurare captivă, cum ar fi: pentru a stabili primele plătite de entitățile din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale; pentru a beneficia de arbitraj fiscal și de reglementare; pentru a avea acces la piețele de reasigurare; pentru a atenua volatilitatea capacității pieței; sau pentru că grupul de întreprinderi multinaționale consideră că reținerea riscului în cadrul grupului este mai eficientă din punct de vedere al costurilor.

10.194. Un alt motiv posibil pentru utilizarea asigurării captive de către un grup de întreprinderi multinaționale în plus față de cele enumerate este dificultatea sau imposibilitatea de a obține acoperire prin asigurare pentru anumite riscuri. În cazul în care astfel de riscuri sunt asigurate printr-o asigurare captivă, acest lucru poate ridica întrebări cu privire la posibilitatea de a determina un preț în condiții de valoare de piață și raționalitatea comercială a unui astfel de acord (a se vedea Secțiunea D.2 din Capitolul I).

E.2. Delimitarea exactă a asigurărilor și reasigurărilor captive

10.195. Principiile delimitării exacte a tranzacțiilor reale și a alocării riscurilor detaliate în Capitolul I din prezentul Ghid se aplică asigurărilor și reasigurărilor captive în același mod în care se aplică oricăror alte tranzacții intragrup. Cu toate acestea, această secțiune abordează în principal asigurarea captivă (precum și reasigurarea captivă - *fronting*). În special, trebuie avut în vedere faptul că:

- exercitarea funcțiilor de diminuare a riscurilor se încadrează în conceptul mai larg de gestionare a riscurilor, dar nu și în cel de control al riscurilor (a se vedea alineatele 1.61 și 1.65);
- există o diferență între riscul specific care este asigurat (partea care ia decizia de a asigura – adică de a atenua – sau nu, controlează acest

către sedile permanente. Această descriere, care acoperă schema generală de asigurare, nu intenționează să excludă din acest Ghid riscurile pe care asiguratul are o anumită capacitate de a le influența, cum ar fi riscul de răspundere pentru produse.

³⁴ A se vedea alineatul 10.3.

risc; acea parte va fi, de obicei, asiguratul, dar poate fi o altă entitate din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale) și riscul asumat de asigurător în furnizarea asigurării către asigurat.

10.196. Deși cuantumul recompensei de risc pentru asigurat și asigurător ar putea depinde de exact aceleași evenimente în ambele cazuri, cuantumul respectiv ar putea fi semnificativ diferit (de exemplu, dacă riscul asigurat se materializează și se face o cerere de despăgubire, asiguratul ar putea primi o creștere semnificativă în raport cu prima plătită, în timp ce venitul asigurătorului se va limita la primele de asigurare și la veniturile din investiții pe care le-a primit, indiferent de cuantumul recompensei de risc primite de asigurat).

10.197. Asigurătorul îndeplinește o funcție de atenuare a riscurilor în ceea ce privește riscul asiguratului, dar nu își asumă efectiv acest risc. Își asumă riscul de a asigura (adică de a atenua) riscul asiguratului. Acest risc va fi controlat fie de asigurător, fie (mai probabil într-un scenariu de asigurare captivă) de o altă entitate din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale care ia decizia ca riscul să fie asumat de asigurător. (A se vedea alineatul 10.223). Asigurătorul (sau altă entitate) poate lua decizii cu privire la modul de răspuns la acest risc – în conformitate cu alineatul 1.61 (ii) –, de exemplu, prin diversificarea suplimentară a portofoliului său de riscuri asigurate sau prin reasigurare.

10.198. Asigurările captive pot fi autogestionate din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale sau gestionate de un furnizor de servicii neafiliat (adesea o divizie a unui broker consacrat de asigurări). De obicei, această gestionare ar include asigurarea respectării legislației locale, emiterea documentelor de politică, colectarea primelor, plata creanțelor, pregătirea rapoartelor și furnizarea de directori locali. În cazul în care asigurarea captivă este gestionată din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale, este necesar să se determine ce entitate o gestionează (dacă o astfel de gestionare nu este exercitată de angajații asigurării captive) și să se remunereze în mod corespunzător această gestionare.

10.199. O preocupare frecventă atunci când se analizează prețurile de transfer ale tranzacțiilor de asigurare captivă este dacă tranzacția în cauză este cu adevărat una de asigurare, adică dacă există un risc și, dacă da, dacă este alocată asigurării captive în lumina faptelor și circumstanțelor. Următoarele puncte reprezintă indicatori, toți (sau în mare parte) care ar fi găsiți dacă s-ar constata că asigurarea captivă desfășoară o activitate reală de asigurare:

- există diversificarea și punerea în comun a riscurilor în asigurarea captivă;
- poziția capitalului economic al entităților din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale s-a îmbunătățit ca urmare a diversificării și, prin urmare, există un impact economic real pentru grupul de întreprinderi multinaționale în ansamblu;
- atât asigurarea captivă, cât și orice reasigurător sunt entități

reglementate cu regimuri de reglementare și autorități de reglementare în general similare, care necesită dovezi de asumare a riscurilor și niveluri de capital adecvate;

- riscul asigurat ar fi altfel asigurabil în afara grupului de întreprinderi multinaționale;
- asigurarea captivă are abilitățile necesare, inclusiv abilități de investiții și experiența de care dispune (a se vedea alineatul 10.213);
- asigurarea captivă are o posibilitate reală de a suferi pierderi.

10.200. Pentru a lua în considerare implicațiile prețurilor de transfer ale unei tranzacții cu o asigurare captivă, este mai întâi necesar să se identifice relațiile comerciale sau financiare dintre întreprinderile asociate și condițiile și circumstanțele relevante din punct de vedere economic atașate acestor relații pentru ca tranzacția reală să fie delimitată cu exactitate. Prin urmare, întrebarea inițială va fi dacă tranzacția în cauză este una de asigurare, așa cum este definită mai sus. Această analiză necesită luarea în considerare a faptului dacă riscul a fost asumat de asigurător și dacă diversificarea riscurilor a fost realizată.

E.2.1. Asumarea riscului și diversificarea riscului

10.201. Asigurarea necesită asumarea riscului de asigurare de către asigurător. În cazul unei cereri de despăgubire, asiguratul nu suferă impactul financiar al unei potențiale pierderi economice în măsura în care riscul de asigurare a fost asumat de asigurător, deoarece pierderea este compensată de plata asigurării.

10.202. Din perspectiva asigurării captive, faptul că asigurarea captivă este expusă rezultatului negativ al riscului asigurat și posibilității unei pierderi semnificative ar putea fi un indicator că riscul de asigurare a fost asumat de asigurarea captivă. În plus, asumarea riscului de asigurare poate avea loc numai dacă asigurarea captivă are o perspectivă realistă de a putea satisface cererile de despăgubire în cazul materializării riscului, adică asigurarea captivă trebuie să aibă acces la finanțare pentru a suporta consecințele desfășurării riscului asigurat. A stabili dacă asigurarea captivă are capacitatea financiară de a-și asuma riscul necesită luarea în considerare a capitalului disponibil imediat pentru captivă și a opțiunilor sale disponibile în mod realist. În special, atunci când asigurarea captivă investește primele în entitățile asigurate din cadrul grupului de întreprinderi multinaționale, relația dintre capacitatea asigurării captive de a satisface cererile de despăgubire și pozițiile financiare ale celorlalte întreprinderi multinaționale ar fi esențială pentru analiza Capitolului I.

10.203. Asigurarea necesită, de asemenea, diversificarea riscurilor. Diversificarea riscurilor este punerea în comun a unui portofoliu de riscuri prin care asigurătorul realizează o utilizare eficientă a capitalului. Asigurătorii comerciali consacrați se bazează pe faptul că au un număr suficient de mare de polițe cu probabilități similare de pierdere pentru a permite legi statistice a

mediilor care trebuie aplicate și care permit acuratețea modelării probabilității daunelor. Asigurătorul menține, de asemenea, un portofoliu de riscuri pentru care are o rezervă de capital pe baza nevoilor de reglementare și a cerințelor agenției de rating.

10.204. Diversificarea riscurilor se află în centrul activității de asigurare. Combinarea riscurilor necorelate și a expunerilor geografice variate duce la o utilizare eficientă a capitalului, permițând asigurătorului să aibă un nivel de capital mai mic decât cel pe care părțile asigurate ar fi trebuit să îl mențină pentru a face față consecințelor materializării riscului.

10.205. O asigurare captivă poate realiza diversificarea riscurilor prin asigurarea nu numai a riscurilor interne ale grupului său de întreprinderi multinaționale, ci și prin includerea în portofoliul său a unei proporții semnificative de riscuri externe, non-grup (rămânând în continuare în definiția asigurării captive de la alineatul 10.190).

10.206. În schimb, diversificarea riscurilor poate fi realizată prin acoperirea riscurilor interne atunci când amploarea și profunzimea grupului de întreprinderi multinaționale permite asigurării captive să acopere riscuri necorelate sau mai puțin corelate și expuneri geografice variate. Situațiile în care o asigurare captivă acoperă numai riscurile interne necesită o analiză aprofundată în conformitate cu îndrumările din Capitolul I pentru a determina dacă diversificarea riscurilor a avut loc efectiv, și anume dacă o cantitate suficientă și o varietate de riscuri sunt acoperite de asigurarea captivă. În acest context, determinarea dacă a avut loc diversificarea riscurilor este o chestiune de prag, iar concluzia analizei ar depinde de faptele și circumstanțele specifice.

10.207. În special, diversificarea internă a riscurilor ar putea genera eficiențe de capital mai mici decât cele obținute prin diversificarea riscurilor externe. Prin urmare, remunerația unei asigurări captive care acoperă exclusiv riscurile interne ar putea fi mai mică decât atunci când diversificarea riscurilor se realizează prin asigurarea riscurilor externe, non-grup sau prin reasigurarea unei părți semnificative a riscurilor grupului de întreprinderi multinaționale în afara grupului. În plus, atunci când delimitarea exactă a tranzacției reale indică faptul că randamentele de capital obținute prin punerea în comun a riscurilor interne în asigurarea captivă provin din rezultatul sinergiilor de grup create prin acțiuni concertate deliberate ale grupului, beneficiile unor astfel de sinergii ar trebui, în general, să fie împărțite de către întreprinderile multinaționale care au contribuit la crearea acestor sinergii (a se vedea Secțiunea D.8 din Capitolul I și alineatele 10.222 și 10.223).

10.208. În situațiile în care asigurarea captivă nu are amploarea necesară pentru a realiza o diversificare semnificativă a riscurilor sau nu dispune de rezerve suficiente pentru a face față riscurilor suplimentare reprezentate de portofoliul relativ mai puțin diversificat al grupului de întreprinderi multinaționale, delimitarea exactă a tranzacției reale poate indica faptul că asigurarea captivă operează o altă întreprindere decât una de asigurare (a se vedea îndrumările din Capitolul VII).

E.2.2. Asumarea riscurilor semnificative din punct de vedere economic

10209. În procesul de delimitare exactă a tranzacției reale care implică o asigurare captivă, riscurile relevante din punct de vedere economic asociate emiterii polițelor de asigurare, adică subscrierea, trebuie identificate cu specificitate. Partea IV a *Raportului privind repartizarea profiturilor către sediile permanente*³⁵ oferă o descriere a acelor riscuri care includ, printre altele, riscul de asigurare, riscul comercial sau riscul de investiții. Aceste descrieri rămân valabile în sensul prezentului Ghid.

10210. Delimitarea exactă a tranzacției efective în scenariile care implică asigurarea captivă necesită identificarea faptului dacă asigurarea captivă îndeplinește funcții de control cu privire la riscurile semnificative din punct de vedere economic asociate funcției de subscriere – în special riscul de asigurare – pentru a determina dacă aceste riscuri ar trebui alocate captivului.

10211. Partea a IV-a a *Raportului privind repartizarea profiturilor către unitățile permanente* descrie activitățile care fac parte din funcția de subscriere, cum ar fi stabilirea polițelor de subscriere, clasificarea și selectarea riscului asigurat, stabilirea primelor (prețurilor), analiza reținerii riscurilor și acceptarea riscului asigurat. Aceste activități ar implica, printre altele, decizia de a subscrie un risc sau nu și în ce condiții sau dacă protecția prin reasigurare ar trebui achiziționată sau nu. Pe baza faptelor și circumstanțelor predominante, aceste activități pot fi considerate funcții de control, astfel cum sunt descrise la alineatul 1.65 din Capitolul I și, dacă sunt exercitate de o asigurare captivă care posedă capacitatea financiară de a-și asuma riscul, ar duce la alocarea riscului către asigurarea captivă în conformitate cu analiza din Capitolul I. În special, simpla setare a parametrilor sau a mediului de politică pentru risc nu s-ar califica drept funcții de control în acest scop (a se vedea alineatul 1.66 din Capitolul I și alineatul 94 din Partea IV a *Raportului privind repartizarea profiturilor către sediile permanente*).

10212. În cazul în care asigurarea captivă nu are acces la competențele, expertiza și resursele adecvate și, prin urmare, nu se constată că asigurarea captivă exercită funcții de control legate de riscurile asociate subscrierii, o analiză în temeiul Capitolului I, bazată pe fapte și circumstanțe, poate concluziona că riscul nu a fost asumat de asigurarea captivă sau că o altă întreprindere multinațională exercită aceste funcții de control. În acest din urmă caz, randamentul derivat din investirea primelor ar fi alocat membrului(membrilor) grupului de întreprinderi multinaționale care își asumă riscul asociat subscrierii în conformitate cu îndrumările din Capitolul I.

E.2.3. Externalizarea funcției de subscriere

10213. În multe cazuri, externalizarea anumitor aspecte ale funcției de

³⁵ Raportul privind repartizarea profiturilor către sediile permanente, aprobat de Comitetul pentru afaceri fiscale la 22 iunie 2010 și de Consiliu spre publicare la 22 iulie 2010

subscriere ar fi incompatibilă cu standardele minime de reglementare necesare pentru a opera o activitate de asigurare. Cu toate acestea, în situațiile în care asigurarea captivă este autorizată să externalizeze unele dintre activitățile care constituie funcția de subscriere (de exemplu, unei asigurări captive i se poate permite să externalizeze acceptarea riscului de asigurare unei întreprinderi asociate care acționează ca broker și primește o remunerație în condiții de valoare de piață), ar fi necesară o analiză specială a păstrării de către asigurarea captivă a funcțiilor de control pentru a concluziona dacă riscul este alocat asigurării captive. O asigurare captivă care externalizează toate aspectele procesului de subscriere fără a îndeplini funcții de control nu și-ar asuma riscul de asigurare conform analizei din Capitolul I.

E.2.4. Reasigurarea captivă – Fronting

10214. O întreprindere de reasigurare captivă este un anumit tip de întreprindere de asigurare captivă care nu emite direct polițe, ci funcționează ca o reasigurare în cadrul unui acord cunoscut sub numele de „*fronting*”. Este posibil ca entitatea de asigurare captivă să nu poată subscrie polițe de asigurare în același mod ca societățile de asigurare tradiționale. De exemplu, anumite riscuri de asigurare trebuie plasate la asigurători reglementați ca o cerință legală. Acest lucru poate duce la utilizarea unui acord de *fronting* în care primul contract de asigurare este între membrul asigurat al unui grup de întreprinderi multinaționale și un asigurător neafiliat (*fronter*); *fronterul* reasigură apoi cu asigurarea captivă cea mai mare parte sau întregul risc al primului contract. *Fronterul* poate rămâne responsabil pentru gestionarea cererilor de despăgubire și alte funcții administrative sau aceste funcții pot fi gestionate de un membru al aceluiași grup de întreprinderi multinaționale ca și entitate de asigurare captivă. *Fronterul* reține un comision pentru acoperirea costurilor sale și pentru compensarea oricărei părți din riscul asigurat pe care o reține. Cea mai mare parte a primei de asigurare a *fronterului* trece la entitatea de asigurare captivă ca parte a contractului de reasigurare.

10216. În delimitarea cu precizie a acordurilor de *fronting*, se aplică aceleași principii enunțate pentru asigurarea captivă. Cu toate acestea, este important de remarcat faptul că acordurile de *fronting* reprezintă tranzacții controlate deosebit de complexe față de preț, deoarece implică participarea unui terț care este indiferent față de nivelurile prețului tranzacțiilor de asigurare și reasigurare. Problemele cheie care pot apărea în cazurile de *fronting* sunt dacă tranzacțiile implicate reprezintă o asigurare sau o reasigurare reală și, dacă există o asigurare reală, dacă primele de plătit (în cele din urmă către reasiguratorul captiv) sunt în condiții de valoare de piață.

E.3. Determinarea prețului în condiții de valoare de piață al asigurării și reasigurării captive

10217. Următoarele alineate prezintă diferite abordări ale stabilirii prețurilor tranzacțiilor intragrup care implică asigurări și reasigurări captive. Fiecare caz trebuie luat în considerare pe baza propriilor fapte și circumstanțe și, în fiecare caz, va fi necesară o delimitare exactă a tranzacțiilor efective în conformitate

cu principiile Capitolului I înainte de orice încercare de a decide cu privire la o abordare a stabilirii prețului unei tranzacții. Ca și în orice altă situație de stabilire a prețurilor de transfer, cea mai potrivită metodă ar trebui selectată sub îndrumarea Capitolului II.

E.3.1. Stabilirea prețului primelor

10.218. Prețuri necontrolate comparabile pot fi disponibile din acorduri comparabile între părți independente. Acestea pot constitui comparabile interne dacă asigurarea captivă desfășoară tranzacții similare cu clienții independenți sau pot exista comparabile externe.

10.219. Aplicarea metodei CUP la o tranzacție care implică o asigurare captivă poate întâmpina dificultăți practice pentru a determina necesitatea și cuantificarea ajustărilor de comparabilitate. În special, trebuie să se țină seama de diferențele potențiale dintre tranzacțiile controlate și cele necontrolate care pot afecta fiabilitatea comparabilelor. Aceste diferențe se pot referi, de exemplu, la situațiile în care analiza funcțională indică faptul că o asigurare captivă îndeplinește mai puține funcții decât un asigurător comercial (de exemplu, o asigurare captivă care asigură numai riscuri interne în cadrul grupului de întreprinderi multinaționale poate să nu fie nevoită să îndeplinească funcții de distribuție și vânzări). În mod similar, diferențele dintre asigurarea captivă și potențialele comparabile în volumul de afaceri sau în nivelul de capital dintre asigurarea captivă și părțile neafiliate pot necesita ajustări de comparabilitate (a se vedea alineatul 10.221).

10.220. Alternativ, analiza actuarială poate fi o metodă adecvată pentru a determina în mod independent prima care ar putea fi necesară în condiții de valoare de piață pentru asigurarea unui anumit risc. În stabilirea prețurilor pentru o primă de asigurare, un asigurător va încerca să-și acopere pierderile preconizate la daune, costurile asociate cu subscrierea și administrarea polițelor și tratarea cererilor de despăgubire, plus un profit pentru a oferi o rentabilitate a capitalului, luând în considerare orice venituri din investiții pe care se așteaptă să le primească din excedentul de prime primite minus cererile de despăgubire și cheltuielile plătite. Aplicarea practică a analizei actuariale poate fi un exercițiu complex. În evaluarea fiabilității analizei actuariale pentru a determina prețul de piață al primelor, este important de menționat că analizele actuariale nu reprezintă tranzacții reale între părți independente și că, prin urmare, ar fi probabil necesare ajustări de comparabilitate.

E.3.2. Raportul combinat și rentabilitatea capitalului

10.221. Remunerația asigurării captive poate fi obținută prin luarea în considerare a rentabilității în condiții de valoare de piață a asigurării captive prin referire la o abordare în două etape care ia în considerare atât profitabilitatea din daune, cât și rentabilitatea capitalului. Primul pas ar fi identificarea raportului combinat al asigurărilor captive. Acest lucru poate fi determinat prin exprimarea daunelor și cheltuielilor de plătit ca procent din primele de primit. Poate fi identificat raportul combinat de referință realizat

de societățile de asigurare neafiliate care despăgubesc riscuri de asigurare similare. Raportul combinat de referință poate fi apoi aplicat daunelor și cheltuielilor părții testate plătite pentru a ajunge la o măsură de valoare de piață a primelor anuale și, prin urmare, la subscrierea profitului (primele de primit minus daunele și cheltuielile). Al doilea pas este de a evalua randamentul investiției realizat de asigurarea captivă împotriva unei rentabilități în condiții de valoare de piață. Această etapă necesită două considerații suplimentare: (a) valoarea capitalului deținut de asigurarea captivă și (b) măsura în care asigurarea captivă investește în investiții controlate (de exemplu, obligațiuni intragrup, împrumuturi etc.), rata rentabilității investițiilor obținute de asigurarea captivă pentru aceste investiții. Suma dintre profitul de subscriere de la pasul 1 și veniturile din investiții de la pasul 2 oferă profitul total din exploatare (a se vedea Secțiunea B.5 din Capitolul III privind datele pe mai mulți ani).

10.222. Este important să recunoaștem că cerințele de adecvare a capitalului unei asigurări captive sunt susceptibile de a fi semnificativ mai mici decât ale unui asigurător care subscrie polițe pentru părți independente. Acest factor trebuie luat în considerare și, dacă este necesar, ajustat pentru a determina nivelul adecvat de capital care trebuie utilizat la calcularea randamentului investiției. Diferențele în ceea ce privește adecvarea capitalului între asigurătorii captivi și asigurătorii în condiții de valoare de piață apar, de obicei, din cauza factorilor de reglementare și comerciali. Autoritățile de reglementare din domeniul asigurărilor stabilesc frecvent cerințe de capital de reglementare mai mici pentru asigurările captive. Un factor comercial principal pentru asigurătorii în condiții de valoare de piață este eficiența capitalului. Pentru a atrage investitori și clienți, asigurătorii în condiții de valoare de piață vor viza un rating de credit mare prin deținerea unui nivel al capitalului operațional care depășește minimul reglementat. În același timp, asigurătorii în condiții de valoare de piață vor încerca să-și maximizeze rentabilitatea rezultatelor capitalului. Vor încerca să păstreze suma optimă de capital pentru a face față acestor obiective opuse. Asigurările captive nu au niciun imperativ comercial de a solicita un rating de credit și nici de a-și optimiza rentabilitatea capitalului pentru a atrage investitori. Este posibil să fie necesare ajustări rezonabile pentru a se asigura că randamentul comparabil al investiției este limitat la capitalul de care are nevoie asigurarea captivă în conformitate cu cerințele de reglementare relevante (plus un fond-tampon operațional rezonabil pentru a minimiza posibilitatea de a încălca în mod accidental cerința de reglementare) pentru a accepta riscul de asigurare, mai degrabă decât nivelul de capital care ar putea fi necesar unui asigurător independent. Pot fi necesare ajustări pentru a ține cont de cerințele diferite de adecvare a capitalului între diferite autorități de reglementare și diferite categorii de activități de asigurare.

E.3.3. Sinergiile de grup

10.223. În cazul în care se utilizează o asigurare captivă, astfel încât grupul de întreprinderi multinaționale să poată accesa piața de reasigurări pentru a transfera riscul prin asigurarea riscului în afara grupului de întreprinderi multinaționale, realizând în același timp economii de costuri în raport cu utilizarea unui intermediar terț, prin punerea în comun a riscurilor în cadrul grupului de întreprinderi multinaționale, acordul captiv valorifică beneficiile negocierii colective cu privire la orice riscuri reasurate și alocarea mai eficientă a capitalului în ceea ce privește orice riscuri reținute. Aceste beneficii apar ca urmare a acțiunilor concertate ale întreprinderilor multinaționale care dețin polițe și a asigurării captive. Participanții asigurați contribuie în comun cu speranța că fiecare dintre ei va beneficia de prime reduce. Acest lucru este similar cu tipul de acorduri la nivel de grup care ar putea exista pentru alte funcții ale grupului, cum ar fi achiziționarea de bunuri sau servicii. În cazul în care asigurarea captivă asigură riscul și îl reasigură pe piața liberă, aceasta trebuie să primească o recompensă adecvată pentru serviciile de bază pe care le oferă. Beneficiul asociat sinergiei de grup rămas trebuie alocat între participanții asigurați prin intermediul primelor reduce.

10.224. De exemplu, un grup de întreprinderi multinaționale de producție are 50 de filiale în diferite locații din întreaga lume, toate în locații cu risc substanțial de cutremur, fiecare asigurându-se împotriva daunelor seismice la fabrica sa de producție, cu fiecare fabrică într-o locație diferită, evaluată în funcție de nivelul său individual de risc. Grupul de întreprinderi multinaționale înființează o asigurare captivă care acceptă riscul de la toate filialele și îl reasigură cu reasurători independenți. Prin reunirea unui portofoliu de riscuri de asigurare în diferite zone geografice, grupul de întreprinderi multinaționale reprezintă deja un risc diversificat pentru piață. Beneficiul sinergiei rezultă din contractul colectiv de achiziție, nu din valoarea adăugată de asigurarea captivă. Acesta trebuie alocat între asigurați în funcție de nivelul primei la care au contribuit.

E.3.4. Vânzarea agenției

10.225. În cazul în care un contract de asigurare nu este vândut direct de la asigurător către asigurat, recompensa va fi, de obicei, datorată părții care organizează vânzarea inițială. În anumite circumstanțe, s-ar putea obține o rată a profitului mai mare la vânzarea către terți decât s-ar aștepta în mod normal din compararea cu tranzacții similare. În cazul în care agentul de vânzări și asigurătorul sau reasurătorul sunt asociați, orice analiză de comparabilitate ca parte a procesului de determinare a nivelului de recompensă în condiții de valoare de piață pentru părți trebuie să ia în considerare circumstanțele care dau naștere nivelului ridicat al profitului. Competitorii lucrează, de obicei, pentru a limita valoarea profitului care poate fi obținut într-o tranzacție atât din partea agentului de vânzări, cât și din partea asigurătorului sau reasurătorului. Disponibilitatea furnizorilor alternativi poate influența, de asemenea, capacitatea fiecărei părți de a negocia un nivel mai ridicat de profit ca parte a tranzacției globale.

10.226. De exemplu, Întreprinderea A este un comerciant cu amănuntul de bunuri de larg consum de înaltă valoare cu tehnologie nouă. La punctul de vânzare, A oferă polițe de asigurare clienților terți care oferă acoperire pentru daune accidentale și furt pentru o perioadă de 3 ani. Polițele sunt asigurate de societatea B, un asigurător care face parte din același grup de întreprinderi multinaționale ca A. A primește un comision cu aproape tot profitul din contractul de asigurare care îi revine lui B. O analiză completă faptică și funcțională arată că contractele de asigurare sunt foarte profitabile și că există o piață activă pentru asigurarea și reasigurarea tipului de riscuri acoperite de polițe. Studiile de analiză comparativă arată că comisionul plătit către A este în conformitate cu agenții independenți care vând o acoperire similară ca produs de sine stătător. Profitul realizat de B este peste nivelul asigurătorilor care oferă o acoperire similară.

10.227. Atunci când se analizează modul în care condițiile tranzacției dintre A și B diferă de cele care ar fi realizate între întreprinderi independente, este important să se ia în considerare modul în care se atinge nivelul ridicat de rentabilitate al polițelor de asigurare și contribuțiile fiecăreia dintre părți la această creare de valoare. Produsul vândut terțului este o poliță de asigurare în mod substanțial aceeași cu cea pe care ar putea-o oferi orice alt asigurător de pe piața generală. Agentul de vânzări are avantajul de a oferi clientului său polița de asigurare alături de vânzarea bunurilor care urmează să fie asigurate. Este avantajul de a interveni la punctul acestei vânzări care oferă posibilitatea de a câștiga un nivel ridicat de profit. A ar putea vinde polițe subscrise de un alt asigurător și ar putea păstra cea mai mare parte a profitului pentru sine. B nu a putut găsi un alt agent care să aibă avantajul contactului punctului de vânzare cu clientul. Capacitatea de a realiza un nivel foarte ridicat al profitului din vânzarea polițelor de asigurare rezultă din avantajul contactului cu clientul la punctul de vânzare. Remunerația în condiții de valoare de piață pentru B este în conformitate cu rentabilitatea de referință pentru asigurătorii care asigură riscuri similare, iar soldul profitului trebuie alocat lui A.

Lista anexelor:

- Anexă la Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer: Ghid pentru procedurile de monitorizare a Liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer și implicarea comunității de afaceri
- Anexa I la Capitolul II: Sensibilitatea indicatorilor de profit brut și net.
- Anexa II la capitolul II: Exemple pentru ilustrarea îndrumărilor privind metoda tranzacțională de împărțire a profitului.
- Anexa la Capitolul III: Exemplu de ajustare a capitalului circulant.
- 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 de stabilire a prețurilor în avans 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 - Raport țară cu țară
- Anexa IV la Capitolul V: Mecanismul de implementare a Raportului țară cu țară
- Anexa I la Capitolul VI: Exemple pentru ilustrarea îndrumărilor privind imobilizările necorporale.
- Anexa II la Capitolul VI: Îndrumări pentru administrațiile fiscale privind aplicarea abordării imobilizărilor necorporale a căror valoare este dificil de cuantificat.
- Anexa la Capitolul VIII: Exemple pentru ilustrarea îndrumărilor privind aranjamentele de contribuție la costuri.

Ghid pentru procedurile de monitorizare a Liniilor directoare OCDE privind prețurile de transfer și implicarea comunității de afaceri

A. Context

1. În iulie 1995, Consiliul OCDE a aprobat spre publicare *Liniile directoare privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale* („Ghidul OCDE”), prezentate de Comitetul pentru afaceri fiscale („Comitetul”). În același timp, Consiliul OCDE a aprobat recomandarea Comitetului ca Ghidul OCDE să fie revizuit și actualizat periodic, după caz, pe baza experienței țărilor membre și a comunității de afaceri cu aplicarea principiilor și metodelor stabilite de Liniile directoare (Ghidul OCDE). În acest scop și pentru a facilita clarificările și îmbunătățirile continue, Consiliul OCDE a însărcinat Comitetul să efectueze pentru o perioadă monitorizarea experienței internaționale în materie de prețuri de transfer. Rolul de monitorizare este văzut ca o parte integrantă a acordului încheiat în iulie 1995, iar punerea sa în aplicare cu succes este o caracteristică esențială pentru a obține o aplicare consecventă a Liniilor directoare. Recomandarea Consiliului „însărcinează Comitetul pentru afaceri fiscale să monitorizeze punerea în aplicare a Raportului din 1995 în cooperare cu autoritățile fiscale ale țărilor membre și cu participarea comunității de afaceri și să recomande Consiliului să modifice și să actualizeze, dacă este necesar, Raportul din 1995 în lumina acestei monitorizări”.

2. Pe scurt, scopul principal al monitorizării este de a examina măsura în care legislația, reglementările și practicile administrative ale țărilor membre sunt în concordanță cu Liniile directoare și de a identifica domeniile în care Ghidul OCDE poate necesita modificări sau completări. Monitorizarea nu ar trebui să conducă numai la identificarea aspectelor problematice, ci și la identificarea practicilor urmate de una sau mai multe țări membre în aplicarea orientărilor care ar putea fi extinse în mod util la alte țări. Monitorizarea nu este menită să arbitreze cazuri particulare.

3. Se preconizează că monitorizarea va fi un proces continuu și va acoperi toate aspectele Ghidului OCDE, dar cu un accent deosebit pe utilizarea metodelor bazate pe analiza profitului. Scopul acestei note este de a stabili unele proceduri pentru efectuarea monitorizării, punând astfel în aplicare instrucțiunile Consiliului OCDE. Aceste proceduri vor fi implementate treptat. După punerea în practică a procedurilor pot fi necesare revizuri 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 paradigmatelor prezentate de cazurile dificile; 3. analiza modificărilor aduse legislației, reglementărilor și practicilor administrative și 4. elaborarea de exemple. Aceste aspecte sunt discutate pe rând, în cele ce urmează.

B.1. Evaluări *inter pares*

6. Grupul de lucru nr. 6 privind impozitarea întreprinderilor multinaționale („Grupul de lucru”) a efectuat evaluări *inter pares* ale practicilor de stabilire a prețurilor de transfer ale țărilor membre în ultimii ani. Evaluările *inter pares* vizează obținerea de informații detaliate privind legislația, practicile și experiențele în materie de prețuri de transfer în țările membre. Delegații grupului de lucru decid împreună ce țară ar trebui revizuită și ce țări ar efectua revizuirea. Revizuirile respectă liniile directoare aprobate de Comitet.
7. Liniile directoare privind evaluarea *inter pares* solicită prezentarea unui raport Grupului de lucru pentru fiecare țară verificată. Raportul acoperă temeiul juridic pentru abordarea problemelor legate de prețurile de transfer, orice linii directoare naționale privind practicile de aplicare directă a legii, abordările utilizate în mod obișnuit pentru a aborda o problemă complexă a prețurilor de transfer, modalitățile administrative de gestionare a cazurilor ce privesc prețurile de transfer, principiile jurisprudenței și experiența în colectarea datelor și documentația contribuabililor. Raportul descrie, de asemenea, experiențele privind practicile administrative pentru evitarea și soluționarea litigiilor legate de prețurile de transfer (de exemplu, procedura de acord reciproc, acordurile de preț în avans și regimurile de protecție).
8. Evaluările *inter pares* vor continua să fie efectuate, dar la trei niveluri diferite:
 1. Primul nivel ar fi o „verificare tematică”, care analizează abordarea adoptată de toate țările membre cu privire la o anumită problemă de importanță generală. În mod teoretic, verificarea ar trebui să fie

corelată cu alte aspecte ale procesului de monitorizare. De exemplu, cea mai bună modalitate de a rezolva orice probleme apărute în urma unei astfel de verificări poate fi analizarea mai detaliată a problemei prin aprofundarea unor paradigme de caz dificile (a se vedea secțiunea B.2 din prezenta anexă) sau dezvoltarea de exemple practice pentru a fi inserate în Ghidul OCDE (a se vedea secțiunea B.4 din prezenta anexă).

2. Al doilea nivel ar fi o „*verificare limitată*” prin faptul că analizează doar abordarea unei anumite țări sau a unor anumite țări în legătură cu o problemă specifică și relativ restrânsă. Verificarea este efectuată de doi inspectori pentru fiecare țară, iar nivelul de contribuție necesar depinde de natura problemei
3. Al treilea nivel ar fi o „*verificare completă*” a unei anumite țări care se efectuează în conformitate cu orientările existente de evaluare *inter pares* menționate la alineatul 7 din prezenta anexă. Prin urmare, o „*verificare completă*” abordează în mod direct interpretarea și aplicarea Liniilor 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 care prezintă cea mai mare dificultate în aplicarea Ghidului OCDE. Decizia finală de a efectua oricare dintre cele trei tipuri de verificare va fi luată de Grupul de lucru în sesiune plenară, ținând cont atât de interesul prezentat în general de fiecare verificare pentru activitățile monitorizate în aplicarea principiilor realizate de Grupul de lucru, precum și dacă resursele disponibile sunt suficiente pentru realizarea cu succes a verificării propuse. Este important ca orice verificare, odată efectuată, să fie finalizată la un standard ridicat, astfel încât să se poată trage concluzii utile din aceasta.

B.2. Identificarea și analiza paradigmatelor prezentate de cazurile dificile

10. Un aspect cheie al monitorizării este identificarea și apoi analizarea paradigmatelor prezentate de cazurile dificile și a categoriilor de probleme care pot fi ilustrate prin exemple practice și care prezintă obstacole în calea aplicării consecvente la nivel internațional a metodelor de stabilire a prețurilor de transfer prevăzute în Ghidul OCDE. Monitorizarea va include, de asemenea, aspectele pentru care Liniile directoare par să nu ofere niciun fel de îndrumare sau par să ofere îndrumări inadecvate autorităților fiscale sau contribuabililor. Toate țările membre vor fi implicate activ în acest proces și vor recunoaște că sunt necesare resurse pentru a asigura succesul acestuia. Comunitatea de afaceri va fi, de asemenea, implicată în monitorizare (a se vedea secțiunea C din prezenta anexă).

11. Primul aspect constă în stabilirea procedurii care trebuie utilizată și și cum trebuie atribuită responsabilitatea în identificarea paradigmatelor prezentate de cazurile dificile, concentrându-se asupra problemelor și

situațiilor pentru care Liniile directoare pot să nu ofere îndrumări sau îndrumările să fie inadecvate sau în care țările membre ar putea interpreta Ghidul OCDE în mod diferit și, prin urmare, ar putea prezenta obstacole în calea unei aplicări consecvente la nivel internațional a Liniilor directoare. Țările membre pot identifica domenii în care, în opinia lor, Ghidul OCDE ar putea să nu abordeze deloc sau să nu abordeze în mod adecvat o anumită problemă.

12. În contextul reuniunilor periodice ale inspectorilor fiscali organizate de Comitetul pentru afaceri fiscale, Grupul de lucru va organiza reuniuni bienale ale inspectorilor fiscali pentru a discuta paradigmele de caz dificile și pentru contribui la actualizarea adecvată a Ghidului OCDE. OCDE va lua în considerare paradigmele de caz dificile numai din perspectiva monitorizării aplicării Liniilor directoare.

13. Fiecare țară își va asuma responsabilitatea în cadrul reuniunilor Grupului de lucru nr. 6 pentru a conduce discuțiile despre paradigmele de caz dificile și despre zonele problematice care pot fi ilustrate cu exemple practice.

14. Rezultatele pe care le are în vedere Grupul de lucru prin identificarea și analiza paradigmatelor prezentate de cazurile dificile ar putea include elaborarea de exemple care ilustrează aplicarea Liniilor directoare în cazurile (identificate pentru discuții) în care pot fi aplicate principiile deja incluse în Ghidul OCDE. De asemenea, ar putea include identificarea domeniilor în care Liniile directoare ar putea fi amendate pentru a oferi îndrumări mai clare sau în care ar putea fi introduse elemente noi.

B.3. Actualizări ale legislației și practicii

15. Secretariatul va solicita țărilor membre rapoarte privind evoluția legislației, reglementărilor și practicilor administrative interne privind prețurile de transfer în conformitate cu misiunea care i-a fost încredințată de către Consiliu.

B.4. Elaborarea exemplelor

16. Procedurile de monitorizare sus-menționate vor fi dublate de elaborarea de exemple ipotetice suplimentare care urmează să fie adăugate la Liniile 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. Pentru a se asigura că au valoare practică și pentru a evita să fie prea prescriptive, exemplele vor fi scurte, bazate pe date concrete și relativ simple, astfel încât domeniul lor de aplicare să nu fie atât de limitat încât îndrumările pe care le oferă să aibă o aplicare îngustă și limitată. Exemplele se vor încadra în două mari categorii. Prima va consta în ilustrări ale aplicării metodelor și abordărilor descrise în Ghidul OCDE. Al doilea set de exemple va fi conceput pentru a ajuta la selectarea unei/unor metode adecvate de stabilire a prețurilor de transfer. Deși ipotetice, exemplele se vor baza pe experiența practică a administrațiilor fiscale și a contribuabililor în aplicarea principiului valorii de

piață în conformitate cu Liniile directoare și vor contribui la stabilirea de bune practici.

C. Implicarea comunității de afaceri

17. Nu se intenționează ca OCDE să intervină în soluționarea litigiilor privind prețurile de transfer dintre un contribuabil și o administrație fiscală. Procesul de monitorizare nu este destinat să fie o formă de arbitraj și, prin urmare, contribuabilii nu vor putea prezenta cazuri individuale spre soluționare Grupului de lucru. Cu toate acestea, după cum se prevede în Ghidul OCDE și în recomandarea Consiliului, comunitatea de afaceri va fi încurajată să identifice cazurile problematice (de preferință ilustrate cu exemple practice, dar ipotetice) care ridică întrebări cu privire la aplicarea consecventă la nivel internațional a Liniilor directoare.

18. Comitetul consultativ pentru mediul de afaceri („BIAC”) va fi invitat să prezinte Grupului de lucru dificultăți concrete constatate în monitorizarea aplicării Ghidului OCDE pentru a analiza caracterul adecvat al îndrumărilor furnizate în acesta în legătură cu aceste domenii, respectând confidențialitatea informațiilor.

19. Contribuind la rolul OCDE de monitorizare a punerii în aplicare a Liniilor directoare, comunitatea de afaceri ar fi încurajată să ia notă în special de orientările formulate în alineatul 17 din prezenta anexă. Prin urmare, ar trebui să se concentreze asupra problemelor care generează dificultăți teoretice sau practice și nu asupra cazurilor specifice și nerezolvate de stabilire a prețurilor de transfer. Cu toate acestea, poate fi utilă ilustrarea unei anumite probleme prin referire la un exemplu ipotetic. La construirea unui astfel de exemplu, care ar putea să se bazeze pe caracteristici preluate dintr-o serie de cazuri reale, trebuie să se aibă grijă ca acesta să rămână ipotetic și să nu semene cu un caz real iar caracteristicile descrise să se limiteze la aspectele în cauză pentru a evita impresia că este vorba despre stabilirea unui precedent general pentru soluționarea unui caz individual.

C.1. Evaluări *inter pares*

20. Se consideră că unul dintre punctele forte ale procesului de evaluare *inter pares* este că verificarea este efectuată exclusiv de colegi, și anume, în acest caz, celelalte țări membre. În acest fel, procesul se desfășoară într-o manieră pozitivă și constructivă, astfel încât cele mai bune practici să poată fi transmise și practicile mai puțin satisfăcătoare să poată fi îmbunătățite. Cu toate acestea, îndrumările generale adresate comunității de afaceri îi încurajează să identifice aspectele problematice care ar putea fi potrivite pentru o analiză suplimentară, iar Grupul de lucru va putea lua în considerare această contribuție atunci când va face selecția finală a problemelor pentru evaluarea *inter pares* revizuită.

21. De asemenea, se preconizează că, odată ce o problemă sau o țară a fost selectată de către Grupul de lucru pentru o revizuire ulterioară, Comitetul

consultativ pentru mediul de afaceri va fi notificat cu privire la decizie, astfel încât să aibă posibilitatea de a adăuga observații. Dacă problema este identificată inițial de Comitetul consultativ pentru mediul de afaceri – în special în contextul revizuirii problemelor – acesta va fi informat cu privire la discuția Grupului de lucru cu privire la aceste aspecte și i se va solicita, dacă este necesar, să furnizeze clarificări suplimentare. Cu toate acestea, un rol suplimentar al Comitetului consultativ pentru mediul de afaceri în procesul de evaluare *inter pares* dincolo de cel descris deja nu este avut în vedere în acest moment.

C.2. Identificarea și analiza paradigmelor prezentate de cazurile dificile și elaborarea exemplelor

22. Paradigmele prezentate de cazurile dificile sunt menite să ilustreze problemele și situațiile în care Ghidul OCDE nu oferă îndrumări sau sunt inadecvate. Exemplele practice, atunci când sunt complete, vor fi inserate în Ghidul OCDE pentru a oferi ilustrații ale unor principii particulare. Există un rol clar pentru comunitatea de afaceri în a ajuta la dezvoltarea de paradigme sau exemple prin contribuția la experiența practică a membrilor lor. Grupul de lucru va solicita comentarii atât cu privire la paradigmele dificile ale cazurilor, cât și cu privire la exemplele practice în etape regulate de dezvoltare a acestora. Comitetul consultativ pentru mediul de afaceri poate elabora, de asemenea, paradigme sau exemple, cu condiția respectării avertismentelor formulate în alineatul 17 din prezenta anexă, astfel încât să nu se poată pune problema ca procesul să fie utilizat pentru a rezolva un anumit caz de stabilire a prețurilor de transfer.

C.3. Actualizări ale legislației și practicii

23. Scopul acestui element în procesul de monitorizare este de a menține țările membre informate cu privire la evoluțiile din celelalte țări. Există, de obicei, modalități bine stabilite la nivel național prin care comunitatea de afaceri poate contribui la orice evoluție a legislației, reglementărilor și practicilor administrative privind prețurile de transfer ale unei țări membre. La nivelul OCDE, Comitetul consultativ pentru mediul de afaceri va avea ocazia să aducă în atenția Grupului de lucru schimbări în legislație sau practici atât în țările membre, cât și în țările terțe, pe care le-a considerat incompatibile cu Ghidul OCDE sau despre care a considerat că ar putea da naștere unor probleme practice în ceea ce privește punerea în aplicare, fără a se referi, desigur, la cazuri individuale.

24. Contribuțiile Comitetului consultativ pentru mediul de afaceri vor fi discutate în cadrul reuniunilor comune periodice dintre Comitet și Grupul de lucru.

Sensibilitatea indicatorilor de profit brut și net

A se vedea Capitolul II, Partea III, Secțiunea B din prezentul Ghid OCDE pentru îndrumări generale privind aplicarea metodei marjei nete.

Ipotezele privind acordurile de valoare de piață din exemplele următoare sunt destinate numai scopurilor ilustrative și nu ar trebui considerate ajustări cu rol prescriptiv și acorduri de valoare de piață în cazuri reale ale anumitor industrii. În timp ce încearcă să demonstreze principiile secțiunilor din Ghidul OCDE la care se referă, aceste principii trebuie aplicate în fiecare caz în funcție de faptele și circumstanțele specifice ale cazului.

În plus, observațiile de mai jos se referă la aplicarea metodei 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 (CUP) 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 diferenței 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 elementelor comparabile, 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 de marketing limitată	Cazul 2 Distribuitorul îndeplinește o funcție de marketing mai importantă
Vânzări de produse (În scop ilustrativ, să presupunem că ambii vând același volum din același produs pe aceeași piață la același preț)	1.000	1.000
Prețul de achiziție de la producător ținând cont de semnificația funcției 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, a informațiilor insuficient de detaliate privind „comparabilele” terților, atunci riscul de eroare atunci când se aplică o metodă a marjei brute ar putea fi de 120 ($12\% \times 1.000$), în timp ce acesta ar fi 20 ($2\% \times 1.000$) dacă s-ar aplica metoda marjei nete. Acest lucru ilustrează faptul că, în funcție de circumstanțele cazului și, în special, de efectul diferențelor funcționale asupra structurii costurilor și asupra veniturilor „elementelor comparabile”, marjele nete de profit pot fi mai puțin sensibile decât marjele brute la diferențele în ceea ce privește amploarea și complexitatea funcțiilor.

Ilustrația 2: Efectul diferenței 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 ambii vând același volum din același produs pe aceeași piață la același preț)	1.000	1.000
Prețul de achiziție de la producător ținând cont de riscul de uzură morală în conformitate cu analiza funcțională	700	640
Marja brută	300 (30%)	360 (36%)
Pierdere din stocul cu uzură morală	0	50
Alte cheltuieli (cheltuieli generale)	250	250
Marja profitului net	50 (5%)	60 (6%)

* Să presupunem că, în acest caz, diferența de 60 în prețul tranzacției corespunde diferenței de alocare a riscului de uzură morală între producător și distribuitor (pierdere suplimentară estimată la 50 plus remunerarea riscului distribuitorului), și anume, este prețul pentru clauza contractuală de „răscumpărare”.

3. Conform Ilustrației 2, dacă o tranzacție controlată este efectuată ca în cazul 1 în timp ce „comparabilele” terților funcționează ca în cazul 2 și presupunând că diferența nivelului de risc nu este identificată din cauza informațiilor insuficient de detaliate privind „comparabilele” terților, atunci riscul de eroare la aplicarea unei metode a marjei brute ar putea fi de 60 (6% 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 exploatare. 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 de profit brut asupra costurilor dacă nu se reflectă în diferențele de preț, așa cum este ilustrat mai jos.

Ilustrația 3: Efectul diferenței 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 vom presupune că ambii producători au aceeași capacitate totală și că fabrică și vând același produs pe aceeași piață care are același preț de 1 u.m. per produs fabricat) (*).	1.000	800
Costul bunurilor vândute: costuri directe plus alocarea standard a costurilor indirecte de fabricație. (În scop ilustrativ, presupunem că ambii producători au același cost variabil al bunurilor vândute pe unitate fabricată, și anume, 0,75 u.m. per produs fabricat și costuri fixe cu personalul de 50).	Variabil: 750 Fix: 50 Total: 800	Variabil: 600 Fix: 50 Total: 650
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 ($2\% \times 800$) în loc de 50 ($5\% \times 1000$) dacă se aplică metoda marjei nete. Acest lucru ilustrează faptul că indicatorii profitului net pot fi mai sensibili decât marjele de profit 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 „elementul comparabil” se află într-o situație de supracapacitate.

Exemple pentru a ilustra îndrumările privind metoda împărțirii profitului

A se vedea Capitolul II, Partea III, secțiunea C din prezentele Linii directoare 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 trebuie considerate ca ajustări cu rol prescriptiv și acordurile de valoare de piață în cazuri reale sau în anumite industrii. Acestea sunt prezentate în mod necesar cu date limitate. Identificarea prezenței unuia dintre cei trei factori (identificați la alineatele 2.125-2.143) care indică faptul că metoda împărțirii profitului poate fi cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer, nu înseamnă că unul sau ambii factori pot să nu fie prezenți. De exemplu, într-o situație în care contribuțiile unice și de valoare sunt identificate ca fiind făcute de fiecare parte la tranzacție, operațiunile comerciale ale părților pot fi, de asemenea, foarte integrate, iar părțile pot împărți, de asemenea, asumarea unor riscuri semnificative din punct de vedere economic sau asumarea separată a unor riscuri strâns legate.

În timp ce exemplele încearcă să demonstreze principiile secțiunilor din Ghid la care se referă, aceste principii trebuie aplicate în fiecare caz în funcție de faptele și circumstanțele specifice ale cazului respective. Ca atare, exemplele nu ar trebui folosite pentru a interpreta cazuri la prima vedere similare.

Exemplul 1

1. Societatea A este societatea-mamă a unui grup de întreprinderi multinaționale din sectorul farmaceutic. Societatea A deține un brevet pentru o nouă formulă farmaceutică. Societatea A a proiectat studiile clinice și a efectuat funcțiile de cercetare și dezvoltare în primele etape ale dezvoltării produsului, ceea ce a dus la acordarea brevetului.
2. Societatea A încheie un contract cu societatea S, o filială a societății A, conform căruia societatea A acordă licențe pentru drepturile de brevet referitoare la produsul farmaceutic potențial pentru societatea S. În conformitate cu contractul, societatea S se ocupă de dezvoltarea ulterioară a produsului și îndeplinește funcții importante de îmbunătățire. Societatea S obține autorizația de la organismul de reglementare relevant. Dezvoltarea produsului are succes și acesta este vândut pe diverse piețe din întreaga lume.

3. Delimitarea exactă a tranzacției indică faptul că contribuțiile aduse atât de societatea A, cât și de societatea S sunt unice și de valoare pentru dezvoltarea produsului farmaceutic.
4. În aceste condiții, metoda împărțirii profitului este probabil cea mai potrivită metodă pentru determinarea remunerației pentru drepturile de brevet licențiate de societatea A societății S.

Exemplul 2

5. A Co, membră a T Group, este o întreprindere înființată în țara A, a cărei activitate principală este cultivarea și prelucrarea ceaiului. A Co identifică, achiziționează și cultivă terenuri cu sol extrem de bun pentru cultivarea ceaiului. A Co a dezvoltat un know-how extins în ceea ce privește cultivarea ceaiului, inclusiv maximizarea calităților dorite ale ceaiului pe care îl crește prin metodele sale de cultivare. Proprietățile solului, împreună cu metodele de cultivare, conferă ceaiului A Co o aromă foarte căutată.
6. A Co prelucrează ceaiul prin efectuarea următoarelor activități: sortarea frunzelor, trierea, fermentarea completă sau parțială și amestecul și ambalarea pentru export conform specificațiilor din comanda clientului. Amestecul presupune utilizarea unui know-how brevetat extins pentru a amesteca diferitele ceaiuri pentru a obține amestecuri cu gusturile unice apreciate de clienții T Group. Ceaiul produs de A Co a obținut recunoașterea internațională pentru gustul și aroma sa unică.
7. A Co își vinde ceaiul către B Co, societatea-mamă situată în țara B. B Co, apoi reambalează și comercializează ceaiurile spre vânzare pe piețele țintă.
8. B Co deține și a dezvoltat, prin eforturi proprii, denumirea comercială și marca comercială, care sunt atât unice, cât și valoroase. Cu toate acestea, marca prezintă originea ceaiului și amestecul unic dezvoltat de A Co. B Co a desfășurat campanii publicitare extinse prin intermediul mijloacelor electronice, al internetului, al târgurilor comerciale și al publicațiilor din revistele din industrie, ceea ce a făcut ca gama de produse să devină lider de piață pe o serie de piețe geografice. Ceaiul vândut de T Group cere un preț premium.
9. Delimitarea exactă a tranzacției în acest caz specific determină faptul că atât A Co, cât și B Co aduc o contribuție unică și de valoare, iar cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer este probabil metoda împărțirii profitului.

Exemplul 3

10. Societatea A și Societatea B sunt membre ale unui grup de întreprinderi multinaționale care comercializează aparate electronice. Pentru lansarea unei noi linii de produse, societatea A va fi responsabilă pentru proiectarea, dezvoltarea și fabricarea acesteia, în timp ce societatea B va îndeplini funcțiile de marketing și distribuția globală a bunurilor.

11. În special, societatea A îndeplinește funcțiile de cercetare și dezvoltare și decide cu privire la liniile de cercetare și termenele limită. Pentru fabricarea noii linii de produse, societatea A decide cu privire la nivelurile de producție și efectuează controalele de calitate. În acest sens, societatea A își folosește know-how-ul și experiența valoroasă în ceea ce privește fabricarea aparatelor electronice.

12. Odată ce produsele sunt fabricate, acestea sunt vândute societății B, care concepe și execută activități de marketing globale de ultimă oră legate de noua linie de produse. În special, societatea B este responsabilă pentru proiectarea strategiei de marketing, luarea deciziilor cu privire la nivelul cheltuielilor de marketing în fiecare jurisdicție în care vor fi lansate produsele și validarea lunară a impactului campaniilor de marketing. Activitățile de marketing desfășurate de societatea B au ca rezultat o marcă comercială de valoare și fondul comercial asociat prin care noua linie de produse este diferențiată favorabil de alternativele competitorilor de pe piață.

13. Societatea B este, de asemenea, responsabilă pentru distribuția pe scară globală a produselor. Activitățile de distribuție desfășurate de societatea B reprezintă o sursă cheie de avantaj economic față de competitori. Societatea B a efectuat activitățile de cercetare și dezvoltare și și-a asumat riscurile asociate cu dezvoltarea unui algoritm brevetat sofisticat pentru a obține feedback de la clienți cu privire la performanța produselor. Aceste informații sunt foarte valoroase în prognozarea cu exactitate a cererii și gestionarea stocurilor și a logisticii de distribuție, astfel încât clienții să fie asigurați că primesc comenzile în termen de 48 de ore.

14. Delimitarea exactă a tranzacției indică faptul că contribuțiile societății A și societății B sunt unice și valoroase pentru succesul potențial al noii linii de produse.

15. În aceste condiții, metoda împărțirii profitului este probabil cea mai potrivită metodă pentru determinarea remunerației pentru produsele vândute de societatea A societății B, deoarece ambele părți aduc contribuții unice și de valoare la tranzacție.

Exemplul 4

16. Datele din acest exemplu sunt aceleași ca în Exemplul 3, cu excepția faptului că activitățile de marketing desfășurate de societatea B sunt mai limitate și nu cresc în mod semnificativ fondul comercial sau reputația asociată mărcii comerciale. Societatea B are un mecanism prin care feedback-ul clienților cu privire la produsele pe care le vinde este transmis societății A, dar acesta este un proces relativ simplu și nu constituie o contribuție unică și de valoare. În concluzie, activitățile sale de distribuție nu reprezintă o sursă specifică de avantaj competitiv în industria sa. În special, succesul potențial al noii linii de produse depinde în mare măsură de specificațiile sale tehnice, de designul său și de prețul la care produsele sunt vândute clienților finali.

17. Analiza funcțională concluzionează că societatea A își asumă riscurile asociate cu proiectarea, dezvoltarea și fabricarea produsului, iar societatea B își asumă riscurile legate de marketing și distribuție.

18. Riscurile de marketing și de distribuție asumate de societatea B pot avea un impact asupra rentabilității finale a societății A. Cu toate acestea, analiza funcțională stabilește că riscurile asumate de societatea B nu sunt semnificative din punct de vedere economic pentru operațiunile comerciale și că societatea B nu aduce contribuții unice și de valoare în legătură cu tranzacția controlată.

19. În aceste condiții, metoda împărțirii profitului poate să nu fie cea mai adecvată metodă, deoarece este probabil ca remunerația în condiții de valoare de piață pentru contribuția societății B să poată fi evaluată în mod fiabil în raport cu tranzacțiile necontrolate comparabile și aplicarea unei metode sau a unor metode unilaterale de stabilire a prețurilor de transfer.

Exemplul 5

20. WebCo este membru al unui grup de întreprinderi multinaționale care dezvoltă soluții IT pentru întreprinderi cliente. Recent, WebCo a proiectat arhitectura unui crawler web pentru a colecta date despre prețuri de pe site-urile de internet. WebCo a scris codul programului, astfel încât să poată scana sistematic paginile web într-un mod mai eficient și mai rapid decât orice alte motoare de căutare similare disponibile pe piață.

21. În acest stadiu, WebCo licențiază programul către ScaleCo, o întreprindere din același grup de întreprinderi multinaționale. ScaleCo este responsabil pentru scalarea crawlerului web și pentru decizia strategiei de accesare cu cawlere. ScaleCo este un specialist în proiectarea de programe de completare pentru crawlerul web și în personalizarea produsului pentru a aborda lacunele de pe piață. Fără aceste contribuții, sistemul nu ar putea satisface nevoile potențialilor clienți.

22. În conformitate cu termenii licenței, WebCo va continua să dezvolte tehnologia de bază subiacentă, iar ScaleCo va utiliza aceste evoluții pentru a extinde crawlerul web.
23. Analiza funcțională concluzionează că riscul semnificativ din punct de vedere economic în raport cu tranzacția este riscul de dezvoltare, adică riscul ca crawlerul web în curs de dezvoltare să nu aibă succes. În conformitate cu cadrul de analiză a riscurilor descris în Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I al prezentului Ghid, se stabilește că WebCo și ScaleCo își asumă riscul de dezvoltare a software-ului.
24. Delimitarea exactă a tranzacției indică faptul că contribuțiile WebCo și ScaleCo sunt unice și de valoare pentru crearea și succesul potențial al crawlerului web.
25. În aceste condiții, metoda împărțirii profitului este probabil cea mai potrivită metodă pentru determinarea remunerației în condiții de valoare de piață pentru licența dintre WebCo și ScaleCo.

Exemplul 6

26. ASSET Co este societatea-mamă a unui grup de întreprinderi multinaționale care oferă servicii de gestionare a activelor părților neafiliate. Aceasta are două filiale, societatea A în țara A și societatea B, în țara B.
27. FUND Co este o întreprindere independentă de administrare a activelor care oferă instrumente de plasament colectiv investitorilor cu amănuntul din țara A și țara B. Instrumentele de plasament comercializate de FUND Co sunt fonduri-oglină care conțin participații atât din țara A, cât și din țara B.
28. FUND Co angajează ASSET Co pentru a furniza servicii de gestionare a portofoliului pentru fonduri. FUND Co plătește ASSET Co un comision bazat pe activele combinate aflate în administrarea fondurilor vândute investitorilor cu amănuntul din țara A și țara B.
29. ASSET Co încheie un contract cu societatea A și societatea B, astfel încât ambele societăți să furnizeze servicii de administrare a portofoliului. Întreprinderea A angajează manageri de portofoliu care se specializează în capitalurile proprii din țara A, iar societatea B angajează manageri de portofoliu care se specializează în capitalurile proprii din țara B. ASSET Co acționează ca persoană desemnată pentru societățile A și B. Nu îndeplinește nicio funcție în legătură cu contractul FUND Co și nici nu a contribuit cu niciun activ și nu și-a asumat niciun risc.
30. Un comitet de gestionare a investițiilor compus dintr-un număr egal de manageri de portofoliu din societatea A și societatea B decide cu privire la gestionarea investițiilor fondurilor. Acest comitet se întrunește periodic și stabilește componența fondurilor. Componența fondurilor între titlurile de capital din țările A și B va varia în funcție de deciziile comitetului.

31. Analiza funcțională concluzionează că riscul semnificativ din punct de vedere economic în legătură cu tranzacția se referă la investitorii cu amănuntul care își retrag depozitele din fondurile-oglină ale FUND Co, în special ca urmare a performanțelor slabe. În conformitate cu cadrul de analiză a riscurilor descris în Capitolul I Secțiunea D.1.2.1 din prezentul Ghid, se stabilește că societatea A și societatea B împărtășesc asumarea riscurilor legate de performanța fondurilor și prestează serviciile de gestionare a portofoliului într-un mod foarte integrat.

32. În timp ce societatea A și societatea B oferă servicii valoroase, o piață activă în condiții de valoare de piață pentru serviciile de gestionare a portofoliului indică faptul că aceste servicii nu sunt unice. Pot fi disponibile comparabile pentru astfel de servicii de gestionare a portofoliului (adică serviciile prestate de societățile A și B împreună), dar nu ar oferi nicio informație cu privire la modul de împărțire a onorariului în condiții de valoare de piață între societatea A și societatea B.

33. În aceste condiții, metoda împărțirii profitului se dovedește a fi cea mai potrivită metodă pentru determinarea remunerației pentru societatea A și societatea B, deoarece operațiunile lor sunt foarte integrate și interdependente, astfel încât nu este posibil să se utilizeze o metodă unilaterală pentru a determina un rezultat în condiții de valoare de piață pentru oricare dintre contribuțiile lor respective. Onorariul în condiții de valoare de piață primit de ASSET Co de la FUND Co va forma partea de venit din profiturile relevante care urmează să fie împărțite între societatea A și societatea B. Remunerația în condiții de valoare de piață către ASSET Co va fi zero.

Exemplul 7

34. Societatea L, rezidentă în țara L, și societatea M, rezidentă în țara M, fac parte dintr-un grup de întreprinderi multinaționale, LM Corporation. Societățile L și M oferă servicii de facilitare a comerțului internațional, de expediere a mărfurilor și de brokeraj vamal clienților independenți. Împreună, societățile L și M oferă clienților servicii, inclusiv primirea mărfurilor în țara exportatoare, vămuirea în țara exportatoare, containerizarea, organizarea transportului containerului, livrarea containerelor către și de la navă, decontainerizarea, vămuirea în țara importatoare și livrarea mărfurilor la destinație. Clienții pot fi importatori sau exportatori, iar societățile L și M facilitează importurile și exporturile din ambele țări. Clienții plătesc de obicei pentru aceste servicii pe baza unei combinații a volumului și greutateii bunurilor.

35. Delimitarea exactă a tranzacției determină ca societățile L și M să efectueze în comun aceleași servicii de facilitare a comerțului, de expediere a mărfurilor și de brokeraj vamal, într-un mod foarte integrat. Societățile L și M sunt foarte dependente una de cealaltă pentru finalizarea cu succes a fiecărei tranzacții cu un client. Societățile L și M, de asemenea, îndeplinesc funcții similare de marketing și relații cu clienții, în funcție de locația

clientului. Societățile L și M utilizează în comun un sistem informatic integrat de urmărire a mărfurilor. Sistemul a fost inițial achiziționat în comun de către societățile L și M de la un furnizor independent. Societățile L și M aduc fiecare îmbunătățiri incrementale sistemului, acolo unde este posibil. Propunerea de valoare a LM Corporation către clienții săi constă în prețurile sale competitive, care sunt posibile prin eficiența și economiile sale de scară și domeniu de aplicare, precum și integrarea sa fără probleme peste granițele internaționale.

36. Întreprinderile L și M îndeplinesc în comun aceleași funcții-cheie de adăugare de valoare și utilizează în comun și contribuie la cele mai importante active ale grupului de întreprinderi multinaționale. Deși stabilirea prețurilor în condiții de valoare de piață pentru activitățile lor comune este ușor disponibilă, operațiunile lor sunt foarte integrate și interdependente, astfel încât nu este posibil să se utilizeze o metodă unilaterală pentru a determina un rezultat în condiții de valoare de piață pentru oricare dintre contribuțiile lor respective. Prin urmare, în acest caz, este probabil ca metoda împărțirii profitului să fie cea mai adecvată metodă de determinare a remunerației în condiții de valoare de piață datorată societăților L și M.

37. În cazul în care societățile L și M împărtășesc, de asemenea, ipoteza riscurilor semnificative din punct de vedere economic asociate tranzacțiilor, este probabil ca o împărțire a profitului din profiturile reale să fie adecvată.

Exemplul 8

38. Societatea A este societatea-mamă a M Group, un grup de întreprinderi multinaționale implicate în producția și distribuția de dispozitive electronice. Societatea A are dreptul exclusiv de a vinde dispozitivele în toate teritoriile.

39. Societatea A decide să subcontracteze fabricarea dispozitivelor electronice către societatea B, un alt membru al Grupului M. În conformitate cu termenii contractului, societatea B va urma instrucțiunile societății A pentru a produce dispozitivele. Societatea B va furniza materialele necesare pentru fabricarea diferitelor părți ale produselor finale. O componentă cheie în procesul de fabricație provine de la societatea A. Societatea B vinde produsele finite societății A, care, la rândul său, va comercializa și va distribui produsul către clienți independenți.

40. Pentru a efectua activitățile de fabricație, societatea B a investit în utilaje și scule care sunt adaptate în mod specific la producția de dispozitive electronice vândute de Grupul M. Societatea B nu are alt client decât societatea A, astfel încât întreaga sa producție este achiziționată de societatea A.

41. Tranzacția delimitată cu exactitate arată că societatea B nu aduce nicio contribuție unică și de valoare în legătură cu tranzacțiile controlate și cu activitatea Grupului M. În plus, riscurile asumate de societatea B nu sunt semnificative din punct de vedere economic pentru operațiunile comerciale

ale grupului. În timp ce operațiunile societății B sunt integrate într-o anumită măsură cu cele ale societății A și depind de societatea A, remunerația în condiții de valoare de piață pentru contribuțiile societății B poate fi evaluată în mod fiabil în raport cu tranzacțiile necontrolate comparabile și aplicarea unei metode sau a unor metode unilaterale de stabilire a prețurilor de transfer. În aceste condiții, metoda împărțirii profitului este puțin probabil să fie cea mai potrivită metodă.

Exemplul 9

42. ACo, rezident în țara A, și BCo, rezident în țara B, sunt membri ai AB Inc, un grup de întreprinderi multinaționale. ACo deține brevete la nivel mondial pentru compusul A, iar BCo deține brevete la nivel mondial pentru enzima B. Compusul A și enzima B sunt ambele unice. ACo și BCo și-au dezvoltat fiecare compusul sau enzima respectivă prin propriile eforturi, în scopuri diferite, dar fiecare a constatat că nu au putut fi utilizate așa cum au intenționat inițial. Prin urmare, nici compusul A, nici enzima B nu au o valoare semnificativă în acest moment.

43. Cu toate acestea, inginerii de la ACo și BCo care lucrează împreună stabilesc ulterior că amestecul dintre compusul A și enzima B creează un medicament unic și de valoare, care este foarte eficient în tratarea unei boli specifice și este probabil să fie foarte valoros.

44. ACo și BCo încheie un contract conform căruia ACo acordă BCo dreptul de a utiliza compusul A. BCo va combina ambele componente pentru a dezvolta noul medicament și îl va comercializa.

45. În aceste condiții, nivelul ridicat de integrare și interdependență între contribuțiile ACo și BCo afectează valoarea acestor contribuții, astfel încât fiecare contribuție este unică și de valoare atunci când este luată în considerare în combinație cu cealaltă. Ca urmare, metoda împărțirii profitului se dovedește a fi cea mai potrivită metodă pentru determinarea remunerației la care drepturile de utilizare a compusului A sunt transferate de ACo către BCo.

Exemplul 10

46. Societatea A concepe, dezvoltă și produce o linie de produse industriale de înaltă tehnologie. O nouă generație a liniei de produse încorporează o componentă cheie dezvoltată și creată de societatea B, o întreprindere asociată a societății A. Această componentă cheie este extrem de inovatoare, incorporând imobilizări necorporale unice și de valoare. Această inovație reprezintă punctul cheie de diferență în noua generație de produse. Succesul noii generații de produse depinde în mare măsură de componenta cheie realizată de societatea B. Componenta-cheie este adaptată în mod specific pentru noua generație de produse și nu poate fi utilizată în niciun alt produs.

47. Componenta-cheie a fost dezvoltată în întregime de societatea B.

Delimitarea exactă a tranzacției determină ca societatea B să îndeplinească toate funcțiile de control și să își asume toate riscurile legate de dezvoltarea componentei, fără implicarea societății A.

48. Delimitarea exactă a tranzacției constată, de asemenea, că societatea A îndeplinește toate funcțiile de control și își asumă toate riscurile legate de producția și vânzarea globală a noii generații de produse. Societatea A nu poate controla (și, prin urmare, nu își asumă) riscurile legate de performanța componentei cheie.

49. În acest exemplu, se stabilește că, în timp ce societatea A și societatea B își asumă fiecare riscuri separate semnificative din punct de vedere economic, aceste riscuri sunt foarte interdependente. Ca urmare, se stabilește că metoda împărțirii profitului este cea mai potrivită metodă.

50. Dacă se constată, de asemenea, că cel mai potrivit mod de a aplica metoda împărțirii profitului în acest caz este prin împărțirea veniturilor sau a profiturilor brute din vânzările societății A a produsului de nouă generație, fiecare parte ar suporta consecințele utilizării riscurilor legate de propriile costuri de exploatare.

Exemplul 11

51. 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 întreprinderea asociată A; este transferată întreprinderii 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, activele și riscurile societății C sunt remunerate în mod corespunzător cu prețul de transfer al produsului finit vândut de la B la C.

52. Cea mai potrivită metodă de a stabili prețul componentei transferate de la A la B poate fi metoda CUP, dacă s-ar putea găsi un comparabil suficient de similar. A se vedea alineatul 2.15 din acest Ghid. 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, care se dovedește a fi o contribuție unică și de valoare a societății A, în acest exemplu se dovedește imposibil (după efectuarea analizelor funcționale și de comparabilitate adecvate) să se găsească o metodă CUP fiabilă pentru a estima prețul corect pe care A l-ar putea comanda în condiții de valoare de piață pentru produsul său. Cu toate acestea, calcularea unei rentabilități a costurilor de fabricație ale lui A ar putea oferi o estimare a elementului de profit care ar recompensa funcțiile de fabricație ale A, ignorând elementul de profit atribuit imobilizărilor necorporale unice și de valoare utilizate în acestea. Un calcul similar ar putea fi efectuat asupra costurilor de fabricație ale societății B, pentru a oferi o estimare a profitului B derivat din funcțiile sale de fabricație, ignorând elementul de profit care poate fi atribuit imobilizării sale necorporale unice și de valoare. Deoarece prețul de vânzare al lui B către C este cunoscut

și acceptat ca un preț în condiții de valoare de piață, valoarea profitului net acumulat de A și B împreună din exploatarea imobilizărilor necorporale unice și de valoare respective poate fi determinată. În această etapă, proporția acestui profit net care poate fi atribuită în mod corespunzător fiecărei întreprinderi rămâne nedeterminată.

53. Profitul net poate fi împărțit pe baza unei analize a faptelor și circumstanțelor care ar putea indica modul în care remunerația suplimentară ar fi fost alocată în condiții de valoare de piață. Activitatea de cercetare și dezvoltare a fiecărei întreprinderi 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 întreprinderilor. A se vedea alineatul 2.145 din Ghid. Aceasta înseamnă că contribuția unică și de valoare a fiecărei întreprinderi poate fi măsurată în mod fiabil prin cheltuielile lor relative pentru cercetare și dezvoltare, astfel încât, dacă cheltuielile de cercetare și dezvoltare ale lui A sunt 15 și ale lui B sunt 10, oferind o cheltuială combinată de cercetare și dezvoltare de 25, valoarea reziduală ar putea fi împărțită 15/25 pentru A și 10/25 pentru B.

54. Unele cifre pot ajuta la urmărirea exemplului:

a) Profitul și pierderea lui A și B

	A	B
Vânzări	50	100
Minus:		
Achiziții	(10)	(50)
Costuri de fabricație	(15)	(20)
Profituri brute	25	30
Minus:		
Cercetare și dezvoltare	15	10
Cheltuieli de exploatare	10 (25)	10 (20)
Profit net	0	10

b) Determinarea profitului realizat în mod normal de către A și B din activitatea de producție și calcularea profitului rezidual total

55. Se stabilește, pentru ambele jurisdicții, că producătorii terți comparabili fără imobilizări necorporale inovatoare obțin o rentabilitate a costurilor de producție (cu excepția achizițiilor) de 10% (raportul dintre profitul net și costurile directe și indirecte de producție)¹. Costurile de producție ale societății A sunt de 15 și, prin urmare, rentabilitatea costurilor ar atribui societății A un profit din producție de 1,5. Costurile echivalente ale societății B sunt de 20 și, prin urmare, rentabilitatea costurilor i-ar atribui societății B un profit din producție de 2,0. Prin urmare, profitul rezidual este de 6,5, obținut prin deducerea din profitul net combinat de 10 a profitului combinat de producție de 3,5.

c) Alocarea profitului rezidual

56. Alocarea inițială a profitului (1,5 la A și 2,0 la B) remunerează funcțiile de producție ale lui A și B, 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. Deoarece în acest caz se stabilește că ponderea relativă a costurilor totale de cercetare și dezvoltare suportate de A și B în legătură cu produsul este un indicator fiabil pentru valoarea contribuțiilor lor unice și valoroase, valoarea reziduală poate fi împărțită între A și B pe această bază. Restul este de 6,5 care poate fi alocat 15/25 lui A și 10/25 lui B, rezultând o cotă de 3,9 și, respectiv, 2,6, după cum urmează:

$$\text{Cota lui A } 6,5 \times 15/25 = 3,9$$

$$\text{Cota B } 6,5 \times 10/25 = 2,6$$

d) Recalcularea profiturilor

57. Profitul net al lui A ar deveni astfel $1,5 + 3,9 = 5,4$.

Profitul net al lui B ar deveni astfel $2,0 + 2,6 = 4,6$.

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 exploatare. Randamentul net al costurilor de producție este utilizat ca o primă etapă convenabilă și practică a metodei împărțirii profitului, deoarece simplifică determinarea valorii profitului net rezidual atribuibil imobilizărilor necorporale.

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 fabricație	(15)	(20)
Profit brut	30,4	24.6
Minus:		
Cercetare și dezvoltare	15	10
Cheltuieli de exploatare	10 (25)	10 (20)
Profit net	5.4	1, 6

Notă: Exemplul este destinat să exemplifice într-o manieră simplă mecanismele unei împărțiri a profitului rezidual și nu ar trebui interpretat ca oferind îndrumări generale cu privire la modul în care ar trebui să se aplice principiul valorii de piață în identificarea tranzacțiilor comparabile și determinarea repartizării adecvate. Este important ca principiile pe care încearcă să le ilustreze să fie aplicate în fiecare caz, luând în considerare faptele și circumstanțele specifice ale cazului. În special, trebuie remarcat faptul că alocarea împărțirii reziduale poate necesita o îmbunătățire considerabilă în practică pentru a identifica și cuantifica baza adecvată pentru alocare. În cazul în care se utilizează cheltuieli de cercetare și dezvoltare, 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 nivelurile 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. A se vedea Secțiunea C.5.3.2 din Capitolul II al prezentului Ghid.

Exemplul 12

58. Societatea A, rezidentă în țara A, societatea B, rezidentă în țara B și societatea C, rezidentă în țara C, sunt membre ale unui grup de întreprinderi multinaționale. Societățile A și B se ocupă de proiectarea și fabricarea produselor, iar activitățile lor în acest sens sunt foarte integrate. În plus, societatea A și societatea B sunt responsabile pentru comercializarea și distribuția produselor către clienți neafiliați din țara A și, respectiv, din țara B. Societatea C este responsabilă pentru comercializarea și distribuția comparabilă a produselor achiziționate de la societatea A și societatea B către clienți neafiliați din țara C.

59. Societatea A și societatea B încheie un acord pentru a cumpăra și vinde piese, matrițe și componente pentru fabricarea diferitelor modele de produse. Aceste tranzacții se pot referi și la semifabricate pentru a satisface în

mod eficient cerințele clienților în timp util. Ca urmare a experienței lor vaste în acest sector, societatea A și societatea B au dezvoltat fiecare un know-how unic și de valoare și alte imobilizări necorporale în procesele lor de proiectare și fabricație. În schimb, delimitarea exactă a tranzacției arată că societatea C nu aduce nicio contribuție unică și de valoare. În schimb, societatea C îndeplinește funcții de marketing și distribuție de referință.

60. Proiectarea și fabricarea sunt identificate ca factori cheie de valoare pentru grupul de întreprinderi multinaționale, iar analiza funcțională arată că riscurile semnificative din punct de vedere economic sunt riscurile strategice și operaționale legate de funcțiile de proiectare și fabricație. Societatea A și societatea B sunt implicate într-o rețea complexă de tranzacții intragrup în care performanța fiecărei întreprinderi depinde în mare măsură de capacitatea celeilalte de a furniza diferitele componente și alte intrări. Activitățile de producție și proiectare ale societății A și societății B sunt foarte interdependente, iar entitățile îndeplinesc ambele funcții de control relevante în raport cu riscurile semnificative din punct de vedere economic. În conformitate cu cadrul de analiză a riscurilor descris în Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I din prezentul Ghid, se stabilește că societatea A și societatea B împărtășesc asumarea riscurilor legate de proiectare și fabricație. Atât societatea A, cât și societatea B aduc contribuții unice și de valoare la procesele de fabricație și proiectare.

61. În aceste condiții, metoda împărțirii profitului este probabil cea mai potrivită metodă pentru determinarea remunerației pentru societățile A și B în raport cu tranzacțiile lor intragrup. Cu toate acestea, o metodă unilaterală de stabilire a prețurilor de transfer, cum ar fi metoda prețului de revânzare sau metoda marjei nete, este probabil cea mai potrivită pentru a determina o rentabilitate în condiții de valoare de piață pentru societatea C.

62. În aplicarea metodei împărțirii profitului, vânzările de produse în țările A, B și C ar trebui luate în considerare la determinarea profiturilor relevante care urmează să fie împărțite. În cazul țării C, aceasta va fi calculată prin referire la veniturile din vânzări ale societății C, minus rentabilitatea în condiții de valoare de piață către societatea C (așa cum s-a stabilit mai sus) pentru contribuțiile sale.

63. În cadrul unei abordări reziduale a metodei împărțirii profitului, primul pas al procesului ar fi determinarea rentabilității în condiții de valoare de piață pentru contribuțiile mai puțin complexe, de referință ale fiecăreia dintre părți (adică societățile A și B). Aceste sume sunt apoi deduse din portofoliul de profituri relevante pentru a identifica profiturile nete care urmează să fie împărțite. În cadrul celei de-a doua etape a analizei reziduale, profiturile nete sunt apoi împărțite între societatea A și societatea B pe baza contribuțiilor lor relative la aceste profituri nete.

Exemplul 13

64. Societatea A, rezidentă în țara A, este societatea-mamă a Retail Group, un grup de întreprinderi multinaționale implicat în industria modei cu amănuntul. De-a lungul anilor, societatea A a dezvoltat know-how și a crescut valoarea mărcii comerciale și a fondului comercial asociat activității sale prin activități intensive de marketing. În acest caz, imobilizările necorporale dezvoltate și deținute de societatea A nu se califică drept imobilizări necorporale greu de evaluat.

65. Pentru a extinde activitatea pe piața țării B, societatea A încheie un acord cu societatea B, membră a Retail Group rezidentă în țara B. În temeiul acestui acord, societatea A acordă societății B drepturile de a utiliza know-how-ul și de a utiliza mărcile comerciale în scopul vânzării cu amănuntul în industria modei în țara B. Societatea B are o vastă experiență în distribuția din industria modei cu amănuntul și are o experiență solidă în construirea recunoașterii și loialității mărcii în țara B prin intermediul echipei sale interne care dezvoltă și implementează strategii și activități de marketing inovatoare.

66. Delimitarea exactă a tranzacției indică faptul că contribuțiile ambelor întreprinderi sunt unice și de valoare pentru activitatea Retail Group din țara B.

67. În scenariile prezentate mai jos, metoda împărțirii profitului se dovedește a fi cea mai potrivită metodă pentru determinarea remunerației pentru drepturile acordate de societatea A societății B pe baza faptului că ambele părți la tranzacție aduc contribuții unice și de valoare.

Scenariul 1

68. Tranzacția delimitată cu exactitate arată că societatea A nu participă la asumarea niciunui dintre riscurile semnificative din punct de vedere economic asociate activităților de marketing și exploatare ale societății B legate de imobilizările necorporale licențiate.

69. În aceste condiții, aplicarea metodei împărțirii profitului ar trebui să se bazeze pe profiturile anticipate care vor fi generate de societatea B din comercializarea produselor pe o perioadă adecvată (de exemplu, utilizarea unei tehnici de evaluare a fluxului de numerar actualizat, așa cum este descris în Capitolul VI Secțiunile D.2.6.3 și D.2.6.4 din prezentul Ghid).

70. Valoarea relativă a contribuțiilor societății A și societății B va fi utilizată pentru a determina o împărțire a profiturilor anticipate ale societății B care rezultă din contribuțiile combinate ale întreprinderilor. Plata pentru tranzacție poate lua o varietate de forme, inclusiv o plată forfetară către societatea A sau o redevență bazată pe vânzări.

Scenariul 2

71. În acest scenariu, tranzacția delimitată cu precizie arată că:
- Societatea A și societatea B sunt de acord cu o împărțire a profiturilor reale din vânzarea produselor de către societatea B
 - Societatea A și societatea B vor desfășura în comun activitățile de marketing și distribuție legate de produsele cu marcă comercială și
 - Atât societatea A, cât și societatea B își asumă riscuri asociate cu succesul sau eșecul activității de marketing și comercializării produselor de către societatea B
72. În aceste condiții, metoda împărțirii profitului se aplică profiturilor reale obținute din vânzarea produselor, iar valoarea relativă a contribuțiilor societății A și societății B va fi utilizată pentru a determina împărțirea acestor profituri.

Exemplul 14

73. Mai jos sunt prezentate câteva ilustrații ale efectului alegerii unei măsuri a profiturilor pentru a determina profiturile relevante care urmează să fie împărțite atunci când se aplică metoda împărțirii profitului.

Scenariul 1

74. Să presupunem că A și B sunt două întreprinderi asociate situate în două jurisdicții fiscale diferite. Ambele produc aceleași widget-uri și suportă cheltuieli care au ca rezultat crearea unei imobilizări necorporale unice și de valoare pe care o pot utiliza reciproc. În scopul acestui exemplu, se presupune că natura acestei imobilizări necorporale unice și de valoare este de așa natură încât valoarea contribuțiilor unice și de valoare ale lui A și B în anul în cauză este proporțională cu cheltuielile relative ale lui A și B pentru imobilizările necorporale din anul respectiv. (Trebuie remarcat faptul că această presupunere nu va fi întotdeauna adevărată în practică.) Să presupunem că A și B vând exclusiv produse unor terțe părți. Să presupunem că se stabilește că cea mai adecvată metodă care trebuie utilizată este o metodă de împărțire a profitului net; că activitățile de producție ale A și B sunt tranzacții mai puțin complexe, neunice, cărora ar trebui să li se aloce un randament inițial de 10% din costul bunurilor vândute și că profitul net ar trebui împărțit proporțional cu cheltuielile lui A și B în raport cu imobilizarea necorporală unică și de valoare. Următoarele date sunt doar cu titlu ilustrativ.

	A	B	A + B combinat
Vânzări	100	300	400
Costul bunurilor vândute	60	170	230
Profit brut	40	130	170
Cheltuieli indirecte	3	6	9
Alte cheltuieli de exploatare	2	4	6
Cheltuieli cu imobilizările necorporale unice și de valoare	30	40	70
Rezultat din exploatare	5	80	85

Pasul 1: determinarea randamentului inițial pentru tranzacțiile de fabricație neunice (Costul bunurilor vândute + 10% în acest exemplu)

A	$60 + (60 \times 10\%) = 66$	→ Randamentul inițial pentru tranzacțiile de fabricație ale A= 6
B	$170 + (170 \times 10\%) = 187$	→ Randamentul inițial pentru tranzacțiile de fabricație ale B= 17
Profit total alocat prin randamente inițiale (6 + 17)		= 23

Pasul 2: determinarea profitului net care urmează să fie împărțit

a) Dacă este determinat ca profit din exploatare:

Profit operațional combinat	85
Profit deja alocat (randamente inițiale pentru tranzacțiile de fabricație)	23
Profitul net va fi împărțit proporțional cu cheltuielile lui A și B în legătură cu imobilizarea necorporală unică și de valoare	62
Profit net alocat lui A:	$62 \times 30/70$ 26,57
Profit net alocat lui B:	$62 \times 40/70$ 35,43
Profituri totale alocate lui A:	6 (randament inițial) + 26,57 (net) 32,57
Profituri totale alocate lui 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	A + B combinat
Vânzări	100	300	400
Costul bunurilor vândute	60	170	230
Profit brut	40	130	170
Alte cheltuieli de exploatare	2	4	6
Cheltuieli cu imobilizările necorporale unice și de valoare	30	40	70
Profit operațional înainte de cheltuielile generale	8	86	94
Cheltuieli indirecte	3	6	9
Profit operațional	5	80	85
Profit operațional combinat înainte de cheltuielile generale			94
Profit deja alocat (randamente inițiale pentru tranzacțiile de fabricație)			23
Profitul net înainte de cheltuielile generale trebuie împărțit proporțional cu cheltuielile lui A și B în raport cu imobilizările necorporale unice și de valoare			71
Profit net alocat lui A:	$71 \times 30/70$		30,43
Profit net alocat lui B:	$71 \times 40/70$		40,57
Profituri totale alocate lui A:	6 (randament inițial) + 30,43 (net) – 3 (cheltuieli indirecte)		33,43
Profituri totale alocate lui B:	17 (randament inițial) + 40,57 (net) – 6 (cheltuieli indirecte)		51,57
Total			85

75. După cum se arată în exemplul de mai sus, excluderea unor elemente specifice din determinarea profiturilor relevante 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 delimitarea exactă a tranzacției.

Scenariul 2

76. 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 Scenariul 1 al acestui exemplu de la alineatul 74 de mai sus și să presupunem că cheltuielile generale nu sunt excluse din determinarea profitului net care urmează să fie împărțit.

Pasul 1: determinarea randamentului de bază pentru activitățile de producție (Costul bunurilor vândute + 10% în acest exemplu)

La fel ca în Scenariul 1, Pasul 1 de mai sus.

Pasul 2: determinarea profitului net care urmează să fie împărțit

a) Dacă se determină ca profit operațional după cheltuială în raport cu imobilizările necorporale unice și de valoare:

La fel ca în Scenariul 1, Pasul 2, cazul a.

b) Dacă este determinat ca profit operațional înainte de cheltuieli în raport cu imobilizările necorporale unice și de valoare:

	A	B	A + B combinat
Vânzări	100	300	400
Costul bunurilor vândute	60	170	230
Profit brut	40	130	170
Cheltuieli indirecte	3	6	9
Alte cheltuieli de exploatare	2	4	6
Profit operațional înainte de cheltuieli în legătură cu imobilizările necorporale unice și de valoare	35	120	155
Cheltuieli cu imobilizările necorporale unice și de valoare	30	40	70
Profit operațional	5	80	85

Profit operațional relevant înainte de cheltuieli în legătură cu imobilizările necorporale unice și de valoare		155
Profit deja alocat (randamente inițiale pentru tranzacțiile de fabricație)		23
Profit net înainte de cheltuieli în legătură cu imobilizările necorporale de valoare care urmează să fie împărțite proporțional cu cheltuielile lui A și B în raport cu imobilizarea necorporală unică și de valoare		132
Profit net alocat lui A:	$132 \times 30/70$	56,57
Profit net alocat lui B:	$132 \times 40/70$	75,43
Profituri totale alocate lui A:	6 (randament inițial) + 56,57 (net) – 30 (cheltuieli cu imobilizările necorporale unice și de valoare)	32,57
Profituri totale alocate lui B:	17 (randament inițial) + 75,43 (net) – 40 (cheltuieli cu imobilizările necorporale unice și de valoare)	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 cheltuieli în raport cu imobilizările necorporale unice și valoroase, a se vedea cazul a) de mai sus.

77. Acest exemplu ilustrează faptul că, atunci când factorul de împărțire a profitului utilizat pentru împărțirea profitului net se bazează pe o categorie de cheltuieli suportate în cursul perioadei, este irelevant dacă profitul net care urmează să fie împărțit este determinat înainte de deducerea cheltuielilor de către fiecare parte sau dacă profitul net care urmează să fie împărțit este determinat după deducerea cheltuielilor. Cu toate acestea, rezultatul poate fi diferit în cazul în care factorul de împărțire se bazează pe cheltuielile cumulate din anii anteriori, precum și din anii curenți.

Exemplul 15

78. Societatea A, rezidentă în țara A, și societatea B, rezidentă în țara B, sunt membre ale unui grup de întreprinderi multinaționale. Ambele întreprinderi se ocupă de proiectarea și fabricarea produselor, iar activitățile lor în acest sens sunt foarte integrate. În plus, societatea A și societatea B sunt responsabile pentru comercializarea și distribuția produselor către clienți neafiliați din țara A și, respectiv, din țara B.

79. Societatea A și Societatea B încheie un acord pentru a cumpăra și vinde piese, matrițe și diferite componente pentru a fabrica diferite modele de produse. Aceste tranzacții se pot referi, de asemenea, la semifabricate pentru a satisface în mod eficient cerințele clienților în timp util. Ca urmare a

experienței lor vaste în acest sector, societatea A și societatea B au dezvoltat fiecare know-how unic și valoros și alte imobilizări necorporale în procesele lor de proiectare și fabricație.

80. Analiza funcțională arată că riscurile semnificative din punct de vedere economic sunt riscurile strategice și de exploatare în legătură cu funcțiile de proiectare și fabricație și că societatea A și societatea B sunt angajate într-o rețea complexă de tranzacții intragrup în care performanța fiecărei societăți depinde în mare măsură de capacitatea celeilalte de a furniza diferitele componente și alte intrări. Activitățile de producție și proiectare ale societății A și societății B sunt foarte interdependente, iar entitățile îndeplinesc ambele funcții de control relevante în raport cu riscurile semnificative din punct de vedere economic. În conformitate cu cadrul de analiză a riscurilor descris în Secțiunea D.1.2.1 din Capitolul I din prezentul Ghid, se stabilește că societatea A și societatea B împărtășesc asumarea riscurilor legate de proiectare și fabricație. Atât societatea A, cât și societatea B aduc contribuții unice și de valoare la procesele de proiectare și fabricație.

81. În aceste condiții, metoda împărțirii profitului este probabil cea mai potrivită metodă pentru determinarea remunerației pentru societățile A și B în raport cu tranzacțiile lor intragrup

82. În absența unor tranzacții necontrolate comparabile sau a unor dovezi directe cu privire la modul în care părțile independente ar fi împărțit profiturile în circumstanțe comparabile, împărțirea profitului poate fi realizată pe baza valorii relative a contribuțiilor societății A și societății B. În special, poate fi adecvat un factor de împărțire bazat pe active, cu condiția ca analiza funcțională să concluzioneze că există o corelație puternică între activele societății A și ale societății B și crearea de valoare în contextul tranzacțiilor lor controlate.

Exemplul 16

83. Societatea A, societatea B și societatea C, membre ale aceluiași grup de întreprinderi multinaționale, sunt de acord să împartă dezvoltarea a unui produs complet nou. În acest sens, niciuna dintre entități nu aduce contribuții de valoare existente, cum ar fi imobilizări necorporale preexistente la proiect. Fiecare întreprindere asociată va fi responsabilă pentru dezvoltarea și fabricarea uneia dintre cele trei componente cheie ale produsului.

84. În acest caz, să presupunem că metoda împărțirii profitului se dovedește a fi cea mai potrivită metodă pentru determinarea profiturilor celor trei societăți din vânzarea noului produs. Analiza funcțională concluzionează că contribuțiile relative ale părților pot fi măsurate prin referire la cheltuielile relative suportate de fiecare întreprindere în dezvoltarea componentelor, deoarece există o corelație directă între aceste cheltuieli relative și valoarea relativă cu care contribuie fiecare întreprindere. În consecință, profiturile (pierderile) relevante în raport cu vânzările noului produs pot fi împărțite pe baza costurilor relative de dezvoltare suportate de fiecare dintre părți.

85. În acest exemplu, împărțirea profiturilor pe baza costurilor relative de dezvoltare va da rezultate similare cu cele care ar fi rezultat în cadrul unui aranjament analog de contribuție la costuri, deoarece părțile care desfășoară activități cu caracteristici economice similare ar trebui să primească randamente așteptate similare, indiferent dacă acordul contractual într-un anumit caz este denumit ACC sau nu (a se vedea alineatul 8.4).

Exemplu de ajustare a capitalului circulant

A se vedea Capitolul III, secțiunea A.6 din prezentul Ghid 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 directe la care se referă, aceste principii trebuie aplicate în fiecare caz în funcție de faptele și circumstanțele specifice ale cazului respectiv.

Acest exemplu este oferit în scop ilustrativ, deoarece reprezintă un mod, dar nu neapărat singurul mod, în care poate fi calculată o astfel de ajustare.

În plus, observațiile de mai jos se referă la aplicarea metodei marjei nete în situațiile în care, având în vedere faptele și circumstanțele cazului și, în special, analiza de comparabilitate (inclusiv funcțională) a tranzacției și revizuirea informațiilor disponibile privind comparabilele necontrolate, se constată că o astfel de metodă este cea mai adecvată metodă care trebuie utilizată.

Introducere

1. Acest exemplu simplu arată cum se face o ajustare în recunoașterea diferențelor dintre nivelurile capitalului circulant între o parte testată (TestCo) și o parte comparabilă (CompCo). A se vedea alineatele 3.47-3.54 din prezentul Ghid pentru îndrumări generale privind ajustările de comparabilitate. Ajustările capitalului circulant 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 ar putea fi, de asemenea, aplicabile în metoda cost-plus sau metoda prețului de revânzare. Ajustările capitalului circulant trebuie luate în considerare numai atunci când fiabilitatea comparabilelor va fi îmbunătățită și pot fi efectuate ajustări rezonabil de precise. Acestea nu ar trebui să fie făcute automat și nu ar fi acceptate automat de administrațiile fiscale.

De ce să procedați la ajustarea capitalului circulant?

2. Într-un mediu competitiv, timpul are valoare monetară. În cazul în care o societate acordă, de exemplu, condiții comerciale de 60 de zile pentru plata conturilor, prețul bunurilor ar trebui 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 datoriile. Ar trebui să împrumute bani pentru a finanța condițiile de creditare și/sau să sufere o reducere a surplusului de numerar pe care altfel l-ar fi avut la dispoziție pentru a investi. Prin urmare, într-un mediu concurențial, prețul ar trebui să includă un element care să reflecte aceste condiții de plată și să compenseze efectul decalajului temporal.

3. Opusul se aplică în cazul datoriilor cu o valoare mai ridicată. Prin deținerea de datorii importante, o societate beneficiază de o perioadă relativ lungă pentru a-și plăti furnizorii. Ar trebui să împrumute mai puțini bani pentru a-și finanța achizițiile și/sau să beneficieze de o creștere a surplusului de numerar disponibil pentru a investi. Într-un mediu concurențial, costul bunurilor vândute ar trebui să includă un element care să reflecte aceste condiții de plată și să compenseze efectul decalajului temporal.

4. O întreprindere care păstrează niveluri ridicate de stocuri ar trebui, de asemenea, fie să împrumute pentru a finanța achiziția, fie să reducă surplusul de numerar pe care societatea îl poate investi. Rețineți că rata dobânzii ar putea fi afectată de structura de finanțare (de exemplu, în cazul în care achiziționarea de stocuri este parțial finanțată prin capitaluri proprii) sau de riscul asociat cu deținerea unor tipuri specifice de stocuri.

5. Procedarea la o ajustare a capitalului circulant este o încercare de a ajusta diferențele de valoare monetară în timp între partea testată și potențialele comparabile, presupunând că diferența ar trebui să se reflecte în profituri. Raționamentul subiacent este că:

- O întreprindere 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 circulant:

- a) Identificarea diferențelor dintre nivelurile capitalului circulant. În general, creanțele comerciale, stocul și datoriile comerciale sunt cele trei conturi luate în considerare. Metoda marjei nete este aplicată în raport cu o bază adecvată, de exemplu costuri, vânzări sau active (a se vedea alineatul 2.64 din Ghid). Dacă vânzările constituie baza adecvată, de exemplu, atunci orice diferențe în nivelurile capitalului circulant trebuie măsurate în raport cu

vânzările.

- b) Calcularea valorii pentru diferențele dintre nivelurile capitalului circulant 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 circulant. 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 circulant sau în ajustarea atât a părții testate, cât și a rezultatelor comparabile pentru a reflecta capitalul circulant „zero”.

Exemplu practic de calcul al ajustărilor capitalului circulant:

7. Următorul calcul este ipotetic. Vizează doar demonstrarea modului în care poate fi calculată o ajustare a capitalului circulant.

TestCo	Anul 1	Anul 2	Anul 3	Anul 4	Anul 5
Vânzări	179,5 m \$	182,5 m \$	187 m \$	195 m \$	198 m \$
Rezultatul înainte de dobânzi și impozite (EBIT)	1 – 5 m \$	1,83 m \$	2,43 m \$	2,54 m \$	1,78 m \$
EBIT/Vânzări (%)	0,8%	1%	1,3%	1,3%	0,9%

Capital circulant (la sfârșitul exercițiului)*					
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	Anul 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)*					
Creanțe comerciale (R)	17 m \$	18 m \$	20 m \$	22 m \$	23 m \$
Stocul (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%

Ajustarea capitalului circulant	Anul 1	Anul 2	Anul 3	Anul 4	Anul 5
Testco ($R + I - P$) / Vânzări	25,6%	25,8%	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 ($D \times I$)	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 Ebit ajustat/ Vânzări pentru Compco	1,59%	3,24%	2,35%	3,43%	5,16%

8. Unele observații:

- Un aspect în efectuarea ajustărilor capitalului circulant este momentul în care sunt comparate creanțele, stocul 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 circulant pe parcursul anului. În astfel de cazuri, mediile ar putea fi utilizate dacă reflectă mai bine nivelul capitalului circulant pe parcursul anului.
- Un aspect major în efectuarea ajustărilor capitalului circulant implică selectarea ratei (sau ratelor) de dobândă corespunzătoare de utilizat. Rata (sau ratele) ar trebui să fie, în general, determinată prin referire la rata(ratele) dobânzii aplicabile unei întreprinderi comerciale care operează pe aceeași piață cu partea testată. În majoritatea cazurilor, o rată a împrumutului comercial va fi adecvată. În cazurile în care soldul capitalului circulant al părții testate este negativ (adică datorii > creanțe + stoc), 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 circulant este de a îmbunătăți fiabilitatea comparabilelor. Se pune întrebarea dacă ajustările capitalului circulant 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 limitat, funcții de producție cu risc limitat și funcții de cercetare și dezvoltare cu risc limitat. 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 bilaterală

Astfel cum este descris în Capitolul IV, Secțiunea E.4 din prezentul Ghid, una dintre problemele potențiale care decurg din utilizarea unor regimuri de protecție (*safe harbours*) unilaterale pentru prețurile de transfer este că acestea pot crește riscul dublei impuneri și al dublei neimpozitări. Acest lucru se poate întâmpla dacă jurisdicția care acordă regimul de protecție unilaterală situează acest regim de protecție spre limita superioară a unui interval de profit acceptabil în condiții de valoare de piață, în timp ce un partener de tratat de la celălalt capăt al tranzacției nu este de acord cu afirmația că nivelul de profit definit de regimul de protecție reflectă tranzaționarea 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 în condiții de valoare de piață și să suporte o dublă 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 câștig neașteptat 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 situați în mod similar. 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 regimul de protecție bilaterală pentru prețurile de transfer ar trebui 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 convenite, 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 statele 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 comparare 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 limitat; (ii) prestarea de servicii de distribuție cu risc limitat și (iii) prestarea

de servicii de cercetare și dezvoltare pe bază de contract cu risc limitat.

Exemplu de memorandum de înțelegere privind serviciile de producție cu risc limitat

Preambul

1. Autoritățile competente din [statul A] și [statul B] au ajuns la o înțelegere cu privire la remunerarea în condiții de valoare de piață aplicabilă serviciilor de producție 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.
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 întreprinderea/întreprinderea/societatea definită la articolul [3] alineatul [1] din Convenție.

Întreprinderea eligibilă

4. În sensul prezentului memorandum de înțelegere, o Întreprindere Eligibilă trebuie să aibă fiecare dintre caracteristicile descrise în acest alineat.

- a) Întreprinderea 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 va fi 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) Întreprinderea Eligibilă trebuie să fi încheiat un acord scris cu întreprinderea asociată, înainte de începerea exercițiului fiscal relevant al Întreprinderii Eligibile, în temeiul căruia întreprinderea asociată își asumă principalele riscuri comerciale asociate activităților de producție ale Întreprinderii Eligibile și este de acord să despăgubească Întreprinderea Eligibilă pentru activitățile sale de producție la niveluri conforme cu prezentul memorandum de înțelegere.
- d) Cheltuielile anuale de cercetare, dezvoltare și fabricare a produselor ale Întreprinderii Eligibile vor fi, în total, mai mici de [] procente din veniturile nete din vânzări.
- e) Întreprinderea 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) Întreprinderea 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) Întreprinderea 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, stocul de materii prime și lucrările în curs de execuție, acest procent fiind calculat pe 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 va fi (i) prestarea de servicii de fabricație de către Întreprinderea Eligibilă în numele unei întreprinderi asociate rezidente în celălalt stat contractant și/sau (ii) vânzarea de produse fabricate produse de Întreprinderea 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 Întreprinderea 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 financiar 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 întreprinderea 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 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

9. Autoritățile competente din [statul A] și [statul B] sunt de acord că întreprinderea 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 producție cu risc limitat în numele acesteia de către Întreprinderea Eligibilă sau în virtutea faptului că o astfel de întreprindere asociată preia titlul de proprietate asupra produselor fabricate de Întreprinderea Eligibilă în jurisdicția de reședință a Întreprinderii Eligibile.

Alegerea regimului și obligații de raportare

10. O Întreprindere Eligibilă și întreprinderea 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. Notificarea necesară 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 ca Întreprindere Eligibilă;
- Un calcul detaliat al veniturilor Întreprinderii Eligibile din Tranzacțiile Eligibile, aplicând principiile prezentului memorandum de înțelegere;
- O declarație conform căreia Întreprinderea 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 Întreprinderea Eligibilă și întreprinderea 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 întreprinderea 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 remunerarea 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 întreprinderea/întreprinderea/societatea precum este ea definită în Articolul [3] alineatul [1] din Convenție.

Întreprinderea Eligibilă

20. În sensul prezentului memorandum de înțelegere, o Întreprindere Eligibilă trebuie să aibă fiecare dintre caracteristicile descrise în acest alineat.

- a) Întreprinderea Eligibilă este rezidentă a unui stat contractant în sensul Convenției și desfășoară operațiuni comerciale predominant în acest stat.
- b) Activitatea economică 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 Întreprinderea Eligibilă de produse de la o întreprindere asociată rezidentă în celălalt stat contractant pentru revânzarea către clienți neafiliați din jurisdicția sa de reședință.
- c) Întreprinderea Eligibilă trebuie să fi încheiat un acord scris cu întreprinderea asociată, înainte de începerea exercițiului fiscal relevant al Întreprinderii Eligibile, în temeiul căruia întreprinderea asociată își asumă principalele riscuri comerciale asociate activităților de marketing și distribuție ale Întreprinderii Eligibile și este de acord să se asigure că Întreprinderea 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 fabricare a produselor ale întreprinderii calificate vor fi, în total, mai mici de [] procente din veniturile nete din vânzări.
- e) Întreprinderea calificată 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) Întreprinderea 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, calculate pe baza stocului mediu deținut în ultima zi a fiecăreia dintre cele patru perioade trimestriale din exercițiul financiar relevant al Întreprinderii Eligibile.

21. O Întreprindere Eligibilă nu poate:

- a) Să își desfășoare activitatea economică 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 Întreprinderea Eligibilă în numele unei întreprinderi asociate rezidente în celălalt stat contractant și/sau (ii) vânzarea de produse către clienți neafiliați achiziționați de Întreprinderea 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 întreprinderea 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 limitat în numele acesteia de către Întreprinderea Eligibilă sau în virtutea achiziționării de către Întreprinderea 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 întreprinderea 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 financiar relevant și suficiente informații financiare și contabile suplimentare pentru a demonstra statutul Întreprinderii Eligibile ca Întreprindere Eligibilă;
- Un calcul detaliat al veniturilor Întreprinderii Eligibile din Tranzacțiile Eligibile, aplicând principiile prezentului memorandum de înțelegere;
- O declarație conform căreia Întreprinderea 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 Întreprinderea Eligibilă și întreprinderea 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 întreprinderea 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 limitat

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 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.

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 întreprinderea definită la articolul [3] alineatul [1] din Convenție.

Întreprinderea eligibilă

36. În sensul prezentului memorandum de înțelegere, o Întreprindere Eligibilă trebuie să aibă fiecare dintre caracteristicile descrise în acest alineat.

- c) Întreprinderea Eligibilă este rezidentă a unui stat contractant în sensul Convenției și desfășoară operațiuni comerciale predominant în acest stat.
 - d) Activitatea economică 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.
 - e) Întreprinderea Eligibilă trebuie să fi încheiat un acord scris cu întreprinderea asociată, înainte de începerea exercițiului fiscal relevant al Întreprinderii Eligibile, în temeiul căruia: (i) întreprinderea 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) Întreprinderea Eligibilă este de acord că toate cotele-parte din imobilizările necorporale dezvoltate prin serviciile sale de cercetare și dezvoltare aparțin întreprinderii asociate și (iii) întreprinderea asociată este de acord să despăgubească Întreprinderea Eligibilă pentru serviciile sale de cercetare și dezvoltare la niveluri conforme cu prezentul memorandum de înțelegere.
 - f) Întreprinderea calificată 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.
 - g) Întreprinderea Eligibilă nu va utiliza brevete, know-how, secrete comerciale sau alte imobilizări necorporale în prestarea serviciilor sale de cercetare și dezvoltare, altele decât cele puse la dispoziția sa de către întreprinderea asociată.
 - h) Întreprinderea 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.
 - i) Programul de cercetare și dezvoltare derulat de întreprinderea Eligibilă va fi conceput, dirijat și controlat de întreprinderea asociată.
37. O întreprindere eligibilă nu poate:
- j) Să își desfășoare activitatea economică principală în oricare dintre următoarele industrii: ☐.

- k) Să aibă cheltuieli anuale de salarizare și alte cheltuieli de exploatare care depășesc [].
- l) Să dețină active totale care depășesc [].
- m) Să obțină mai mult de [] procente din veniturile sale nete din alte tranzacții decât Tranzacțiile Eligibile.
- n) 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 Întreprinderea 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:

- o) 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.
- p) Termenii contabili utilizați în prezentul memorandum de înțelegere vor fi definiți în conformitate cu principiile contabile financiare general acceptate în jurisdicția 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 întreprinderea 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 limitat în numele acesteia de către Întreprinderea Eligibilă.

Alegerea regimului și obligații de raportare

42. O Întreprindere Eligibilă și întreprinderea 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 financiar relevant și suficiente informații financiare și contabile suplimentare pentru a demonstra statutul Întreprinderii Eligibile ca Întreprindere Eligibilă;
- Un calcul detaliat al veniturilor Întreprinderii Eligibile din Tranzacțiile Eligibile, aplicând principiile prezentului memorandum de înțelegere;
- O declarație conform căreia Întreprinderea Eligibilă va răspunde în termen de 60 de zile la orice solicitare a autorității fiscale din jurisdicția 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 Întreprinderea Eligibilă și întreprinderea 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 întreprinderea 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

A.1. Introducere

1. Acordurile de stabilire a prețurilor în avans („APA”) fac obiectul unei discuții ample în *Linii 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 jurisdicțiile 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 jurisdicții 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 amiable 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 al OCDE. În plus, Comitetul pentru afaceri fiscale a declarat la alineatul 4.171 din Ghid că intenționează „să monitorizeze cu atenție orice utilizare extinsă a APA și să promoveze o mai mare consecvență în practică în rândul țărilor care aleg să le utilizeze”.

2. Prezenta anexă dă curs recomandărilor de mai sus. Obiectivul este de a îmbunătăți consecvența aplicării APA prin oferirea de îndrumări administrațiilor fiscale cu privire la modul de desfășurare a procedurilor amiable care implică APA. Deși anexa se concentrează asupra rolului administrațiilor fiscale, se profită de ocazie pentru a discuta despre modul în care contribuabilul poate contribui la acest proces. Aceste linii directoare sunt destinate utilizării de către aceste țări – atât membre ale OCDE, cât și non-membre – care doresc să utilizeze APA.

A.2. Definiția unui APA

3. Multe jurisdicții au avut, de ceva timp, proceduri (de exemplu, hotărâri) care permit contribuabilului să obțină un anumit grad de certitudine cu privire la modul în care legea va fi aplicată 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 pentru a stabili dacă ipotezele factuale rămân valabile pe parcursul perioadei APA.

4. Un APA este definit în prima frază de la alineatul 4.134 din Liniile directe ca „acord care stabilește, înaintea realizărilor tranzacțiilor controlate, o serie de criterii adecvate (de exemplu, metode, ajustări comparabile și adecvate ale acestora, ipoteze de bază privind evoluțiile ulterioare) pentru a stabili prețurile de transfer pentru aceste tranzacții pe o anumită perioadă de timp”. 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.

5. În Ghid (a se vedea alineatul 4.140), acordurile încheiate exclusiv între un contribuabil/contribuabili și o administrație fiscală sunt denumite „APA unilaterale”. Ghidul 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.

6. Deși, de obicei, un APA va acoperi tranzacțiile transfrontaliere care implică mai mult de un contribuabil și o întreprindere cu personalitate juridică, altfel spus, între membrii unui grup de întreprinderi multinaționale, este, de asemenea, posibil ca un APA să se aplice unui singur contribuabil și unei singure întreprinderi cu personalitate juridică. De exemplu, luați în considerare o întreprindere din țara A care derulează tranzacții prin sucursale în țările B, C și D. Pentru a avea certitudinea că dubla impunere nu va avea loc, țările A, B, C și D vor trebui să împărtășească o înțelegere comună a măsurii profiturilor care urmează să fie atribuită fiecărei jurisdicții în ceea ce privește respectiva activitate tranzacțională în temeiul articolului 7 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE. Această certitudine ar putea fi obținută prin negocierea unei serii de acorduri bilaterale reciproce separate,

dar reciproc coerente, și anume, între A și B, A și C și A și D. Existența mai multor acorduri bilaterale reciproce ridică o serie de probleme speciale și acestea sunt discutate în continuare în Secțiunea B, alineatele 21-27 din prezenta anexă.

7. Este important să se facă distincția între diferitele tipuri de APA și, astfel, APA bilaterale sau multilaterale, care fac obiectul principal al prezentei anexe, sunt denumite în continuare „MAP APA”. APA-urile care nu implică o procedură amiabilă sunt denumite „APA-uri unilaterale”. Termenul generic „APA” este utilizat în cazul în care caracteristica care urmează să fie discutată se aplică ambelor tipuri de APA. Trebuie remarcat faptul că, în majoritatea cazurilor, un APA bilateral va fi încheiat în conformitate cu procedura amiabilă a unei convenții pentru evitarea dublei impunerii. Cu toate acestea, în unele cazuri în care s-a solicitat un APA bilateral și convenția nu este adecvată sau în cazul în care o convenție nu se aplică, autoritățile competente din unele țări pot încheia totuși un acord utilizând puterea executivă conferită șefilor autorităților fiscale. Termenul MAP APA trebuie interpretat, cu adaptările necesare, ca incluzând astfel de acorduri excepționale.

8. Această Anexă pune accent pe oferirea de îndrumări pentru a permite autorităților fiscale să soluționeze litigiile prin procedura amiabilă, contribuind astfel la eliminarea riscului unei potențiale duble impunerii și oferind contribuabilului o certitudine rezonabilă a tratamentului fiscal. Cu toate acestea, trebuie remarcat faptul că există și alte mecanisme pentru atingerea aceluiași obiective care nu sunt discutate în prezenta Anexă.

A.3. Obiectivele procesului APA

9. Din experiența mai multor jurisdicții, soluționarea litigiilor privind prețurile de transfer prin tehnici tradiționale de audit sau control s-a dovedit adesea foarte dificilă și, de asemenea, costisitoare pentru contribuabili și autoritățile fiscale atât din punct de vedere al timpului, cât și al resurselor. Astfel de tehnici examinează în mod inevitabil prețurile de transfer (și circumstanțele acestora) la ceva timp după ce au fost stabilite și pot exista dificultăți reale în obținerea de informații suficiente pentru a evalua în mod corespunzător dacă s-au utilizat prețuri în valoare de piață la momentul 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 principale, practice și de cooperare, soluționarea rapidă și prospectivă a problemelor legate de prețurile de transfer, utilizarea mai eficientă a resurselor contribuabilului și ale administrației fiscale și asigurarea unei măsuri de predictibilitate pentru contribuabil.

10. Pentru a avea succes, procesul trebuie administrat într-un mod non-contradictoriu, eficient și practic și necesită cooperarea tuturor părților participante. Acesta este destinat să completeze, mai degrabă decât să înlocuiască, mecanismele tradiționale administrative, judiciare și tratatele

pentru rezolvarea problemelor legate de prețurile de transfer. Luarea în 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 considerare sunt neobișnuit de complexe.

11. Unul dintre obiectivele-cheie ale procesului MAP APA este eliminarea dublei impunerii potențiale. APA unilaterale generează preocupări considerabile în acest domeniu, motiv pentru care „majoritatea țărilor preferă APA bilaterale sau multilaterale” (alineatul 4.141 din Ghid). Cu toate acestea, un fel de confirmare sau acord între contribuabil și administrația fiscală este necesar pentru a pune în aplicare MAP APA în fiecare dintre jurisdicțiile participante. Forma exactă a unei astfel de confirmări sau a unui astfel de acord depinde de procedurile interne din fiecare jurisdicție (discutate mai detaliat la alineatele 65-66 din prezenta Anexă). O astfel de confirmare sau acord oferă, de asemenea, un mecanism pentru a se asigura că contribuabilul respectă termenii și condițiile MAP APA pe care se bazează această confirmare sau acord.

12. În plus, pentru a îndeplini obiectivele descrise în această secțiune, procesul MAP APA trebuie să se desfășoare într-o manieră neutră. În special, procesul ar trebui să fie neutru în ceea ce privește reședința contribuabilului, jurisdicția în care a fost inițiată cererea pentru MAP APA, statutul de audit sau examinare a contribuabilului și selectarea contribuabililor în general pentru audit sau examinare. Îndrumările de la alineatul 4.167 din Ghid privind posibila utilizare abuzivă de către administrațiile fiscale în practicile lor de examinare a informațiilor obținute în procesul 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

13. Prima întrebare care se pune este dacă existența unui APA este posibilă. Eligibilitatea unui contribuabil de a solicita un APA unilateral va fi determinată de cerințele interne specifice ale administrației fiscale relevante. MAP APA sunt reglementate de procedura amiabilă a convenției privind dubla impunere aplicabilă, Articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală 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, ca 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 impunerii 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.

14. În unele cazuri, contribuabilul va solicita doar un APA unilateral. Ar trebui analizate motivele pentru care contribuabilul nu solicită un MAP APA. În conformitate cu îndrumările date de Ghid la alineatul 4.173, conform cărora „ori de câte ori este posibil, un APA ar trebui încheiat pe bază bilaterală sau multilaterală”, autoritățile fiscale ar trebui să încurajeze contribuabilul să solicite un MAP APA dacă circumstanțele justifică acest lucru. Unele țări, dacă stabilesc că ar trebui implicată o altă administrație fiscală, pot refuza să intre în negocieri unilaterale cu contribuabilul, chiar dacă contribuabilul insistă în continuare pe o abordare unilaterală.

15. Negocierea unui MAP APA necesită acordul autorităților competente 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 unei țări în conformitate cu procedura internă relevantă și îi poate cere să contacteze celelalte jurisdicții 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 ar trebui să notifice partenerul (partenerii) relevant (relevanți) din convenția fiscală pentru a stabili dacă doresc să participe la un astfel de acord. Cealaltă administrație fiscală ar trebui să răspundă invitației cât mai repede posibil, ținând cont de necesitatea de a dispune de suficient timp pentru a evalua dacă participarea lor este posibilă sau fezabilă.

16. Cu toate acestea, Articolul 25 nu obligă autoritățile competente să încheie un MAP APA la solicitarea contribuabilului. Disponibilitatea de a încheia un MAP APA va depinde de politica particulară a unei țări și de maniera în care aceasta interpretează articolul din convențiile sale bilaterale cu privire la procedura amiabilă. Unele autorități competente vor lua în considerare un astfel de acord numai pentru cazurile în care este necesar să soluționeze „dificultățile sau dubiile apărute cu privire la interpretarea sau aplicarea Convenției”. Prin urmare, dorința contribuabilului de a avea garanția tratamentului care i se aplică nu este, în mod izolat, suficientă pentru a depăși pragul de mai sus. Alte autorități competente aplică un prag mai puțin restrictiv pentru încheierea MAP APA, pe baza opiniei acestora că procesul MAP APA ar trebui încurajat. În plus, contribuabilul trebuie să se califice pentru a beneficia de o anumită convenție (de exemplu, prin calificarea ca rezident al unuia dintre statele contractante) și trebuie să îndeplinească orice alte criterii conținute în articolul referitor la procedura amiabilă.

B.2. Alți factori

17. Faptul că un contribuabil poate fi supus auditului sau controlului nu ar trebui să împiedice contribuabilul să solicite un MAP APA pentru tranzacțiile sale viitoare. Auditul sau controlul și procedura amiabilă sunt procese separate și, în general, pot fi rezolvate separat. Activitățile de audit sau control nu ar fi în mod normal suspendate de o administrație fiscală în

timp ce MAP APA este luat în considerare, cu excepția cazului în care toate părțile convin că auditul sau controlul ar trebui să fie suspendat, deoarece obținerea MAP APA ar facilita finalizarea auditului sau a controlului. Cu toate acestea, tratamentul tranzacțiilor auditate sau examinate poate fi informat prin metodologia convenită pentru a fi aplicată prospectiv în cadrul MAP APA, cu condiția ca faptele și circumstanțele tranzacției auditate sau examinate să fie comparabile cu cele referitoare la tranzacțiile potențiale. Acest aspect este discutat în continuare la alineatul 69 de mai jos.

18. Capacitatea de a încheia un MAP APA se bazează pe cooperarea deplină a contribuabilului. Contribuabilul și orice întreprinderi asociate ar trebui: a) să coopereze pe deplin în asistarea administrațiilor fiscale în evaluarea propunerii lor; și b) să prezinte, la cerere, orice informații suplimentare necesare pentru această evaluare, de exemplu, detalii despre tranzacțiile lor de stabilire a prețurilor de transfer, acordurile comerciale, previziunile și planurile de afaceri și performanța financiară. Este de dorit ca acest angajament din partea contribuabilului să fie solicitat înainte de începerea procesului MAP APA.

19. În unele cazuri, libertatea uneia sau a ambelor autorități competente de a încheia un MAP APA poate fi limitată, de exemplu printr-o decizie obligatorie din punct de vedere juridic care afectează aspectele care fac obiectul propunerilor APA. În astfel de circumstanțe, deoarece procesul MAP APA este, prin definiție, consensual, este la latitudinea autorităților competente vizate (sub rezerva legilor și politicilor interne ale fiecărei țări) să decidă dacă se angajează în discuții în vederea încheierii unui MAP APA. De exemplu, o autoritate competentă poate refuza să se angajeze în astfel de discuții dacă stabilește că o astfel de limitare a poziției celeilalte autorități competente reduce în mod inacceptabil probabilitatea unui acord amiabil. Cu toate acestea, este probabil ca, în multe cazuri, discuțiile MAP APA să fie privite ca fiind de dorit, chiar dacă flexibilitatea uneia sau a ambelor autorități competente este restricționată. Aceasta este o chestiune pe care autoritățile competente trebuie să o stabilească de la caz la caz.

20. Atunci când se decide dacă un MAP APA este adecvat, o considerație esențială este amploarea avantajului care trebuie obținut prin convenirea în prealabil a unei metode de evitare a riscului de dublă impunere. Acest lucru necesită exercitarea judecății și necesitatea de a echilibra utilizarea eficientă a resurselor limitate, atât financiare, cât și umane, cu dorința de a reduce probabilitatea dublei impuneri. Administrațiile fiscale ar putea lua în considerare următoarele elemente ca fiind relevante:

- a) Metodologia și ceilalți termeni și condiții ale propunerii respectă îndrumările oferite de Ghidul OCDE? În caz contrar, va fi de dorit ca contribuabilul să revizuiască propunerea în consecință, pentru a crește șansele de a ajunge la un acord amiabil. După cum se menționează la alineatul 17 din prefața la Ghidul OCDE, „Aceste Linii directoare sunt, de asemenea, destinate, în primul rând, să reglementeze soluționarea cazurilor de stabilire a prețurilor de transfer în cadrul procedurilor amiable”.

- b) Există „dificultăți sau dubii cu privire la interpretarea sau aplicarea Convenției” susceptibile să crească semnificativ riscul dublei impuneri și să justifice astfel utilizarea resurselor pentru a soluționa orice probleme înainte de tranzacțiile propuse?
- c) Tranzacțiile acoperite de propunere sunt continue prin natura lor și a fost exclusă vreo parte semnificativă a oricărui proiect cu durată limitată?
- d) Tranzacțiile în cauză sunt avute în vedere în mod serios și nu au un caracter pur ipotetic? Procesul nu ar trebui utilizat pentru a afla punctele de vedere probabile ale administrației fiscale din punct de vedere general - există și alte metode consacrate pentru a face acest lucru în multe jurisdicții.
- e) Există un audit al prețurilor de transfer deja în curs de desfășurare în raport cu ultimii ani în care modelul de fapt a fost în mare parte similar? În acest caz, rezultatul auditului poate fi accelerat prin participarea la un MAP APA, ale cărui condiții ar putea fi apoi aplicate pentru a informa sau rezolva auditul și orice procedură amiabilă nesoluționată pentru anii anteriori.

B.3. MAP APA multilaterale

21. Dorința de certitudine a dus la o tendință emergentă a contribuabililor de a încerca să încheie MAP APA multilaterale care să acopere ansamblul operațiunilor lor la nivel mondial. Contribuabilul se adresează tuturor autorităților fiscale din țările vizate cu o propunere generală și sugerează că ar fi de dorit ca negocierile să se desfășoare pe o bază multilaterală care să implice toate autoritățile vizate, mai degrabă decât printr-o serie de negocieri separate cu fiecare autoritate fiscală. Trebuie remarcat faptul că nu există o metodă multilaterală de implementare a oricărui acord care poate fi încheiat, cu excepția încheierii unei serii de MAP APA bilaterale distincte. Negocierea cu succes a unei serii de MAP APA bilaterale în acest fel ar oferi o mai mare certitudine și costuri mai mici pentru grupul de întreprinderi multinaționale decât în cazul în care MAP APA distincte ar fi întreprinse bilateral și în mod izolat unul față de celălalt.

22. Deși, așa cum s-a descris mai sus, MAP APA multilaterale sunt susceptibile de a prezenta avantaje, trebuie luate în considerare o serie de aspecte. În primul rând, este puțin probabil să fie adecvată aplicarea unei metodologii unice de stabilire a prețurilor de transfer pentru marea varietate de fapte și circumstanțe, tranzacții și țări care ar putea face obiectul unui MAP APA multilateral, cu excepția cazului în care metodologia poate fi adaptată în mod corespunzător pentru a reflecta faptele și circumstanțele specifice fiecărei jurisdicții. Prin urmare, toate jurisdicțiile participante ar trebui să se asigure că metodologia, chiar și după o astfel de adaptare, a reprezentat o aplicare adecvată a principiului valorii de piață în condițiile din fiecare jurisdicție.

23. În al doilea rând, apar probleme și pentru că în cadrul unui MAP APA multilateral mai multe autorități competente sunt implicate efectiv într-un

proces care a fost conceput pentru un proces bilateral. O problemă este măsura în care poate fi necesar schimbul de informații între toate jurisdicțiile vizate. Acest lucru ar putea fi problematic în cazurile în care nu există fluxuri de tranzacții sau tranzacții comune între două sau mai multe părți la o convenție, creând astfel dubii cu privire la faptul dacă informațiile sunt relevante pentru respectivul MAP APA bilateral. Cu toate acestea, în cazurile în care tranzacții similare sunt efectuate de diferite părți ale întreprinderii multinaționale sau în care domeniul avut în vedere comportă tranzacții integrate, poate fi necesar să existe informații despre fluxurile dintre alte părți pentru a putea înțelege și evalua fluxurile care fac obiectul unui anumit MAP APA bilateral avut în vedere. O altă problemă este că poate fi dificil să se aprecieze dacă astfel de informații sunt într-adevăr relevante înainte de a le obține.

24. În plus, chiar dacă informațiile sunt relevante pentru respectivul APP MAP bilateral, pot exista în continuare probleme potențiale de confidențialitate care împiedică schimbul de informații respective, fie în condițiile schimbului de articole de informații din tratatul relevant, fie în temeiul dreptului intern al uneia dintre administrațiile fiscale participante. Având în vedere gama largă de circumstanțe posibile care pot fi găsite în apa MAP multilaterale, nu poate fi prescrisă nicio soluție generală la aceste probleme. Mai degrabă, astfel de probleme trebuie abordate în mod specific în fiecare dintre APP bilaterale separate.

25. În cazurile în care se constată că informațiile despre fluxurile dintre alte părți sunt relevante, unele probleme legate de schimbul de informații ar putea fi depășite prin faptul că nu se bazează pe dispozițiile convenției privind schimbul de informații, ci solicită contribuabilului să-și asume responsabilitatea de a furniza informații tuturor administrațiilor fiscale vizate (deși ar fi în continuare necesare proceduri pentru a verifica dacă aceleași informații sunt de fapt furnizate tuturor administrațiilor fiscale). În cele din urmă, în unele cazuri, este posibil ca articolele privind procedura amiabilă din convențiile relevante să nu ofere o bază adecvată pentru o astfel de analiză și discuție multilaterală, deși articolul privind procedura amiabilă din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE este conceput pentru a ajuta la eliminarea dublei impunerii într-o mare varietate de circumstanțe și, prin urmare, ar părea, dacă este cazul, să ofere o autoritate adecvată în majoritatea situațiilor.

26. Pe scurt, așa cum s-a discutat în secțiunea A, dorința contribuabilului de certitudine nu este suficientă în sine pentru a obliga o administrație fiscală să încheie un MAP APA în cazul în care acest lucru ar putea fi inadecvat. Prin urmare, o invitație de a participa la un MAP APA multilateral ar fi evaluată în conformitate cu criteriile obișnuite pentru a determina dacă un MAP APA bilateral ar putea fi urmărit și fiecare MAP APA bilateral propus ar fi, de asemenea, evaluat separat. Se va lua apoi o decizie dacă finalizarea negocierilor pentru încheierea MAP APA bilateral pe care administrația a decis să îl urmeze ar fi de a participa la negocieri multilaterale. Această evaluare se va face de la caz la caz.

27. Dezvoltarea MAP APA multilaterale se află într-un stadiu relativ incipient, cu excepția, probabil, a domeniului comercial global. Într-adevăr,

în cazul în care tranzacționarea globală se desfășoară pe o bază complet integrată (și anume, tranzacționarea 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.

C. Cererile MAP APA

C.1. Introducere

28. Deși un MAP APA implică, prin natura sa, un acord între administrațiile fiscale, procesul necesită o implicare considerabilă a contribuabilului sau a contribuabililor pentru a avea succes. Această secțiune analizează primele etape ale acestui proces, și anume solicitarea MAP APA care este inițiată în mod normal de contribuabil(i). (n.b. Unele administrații fiscale consideră că ar trebui să ia inițiativa și să încurajeze în mod activ contribuabilii să formuleze cereri în cazuri adecvate, de exemplu după finalizarea unui audit sau a unei analize de evaluare a riscurilor.) Odată ce s-a decis că un MAP APA este într-adevăr adecvat, responsabilitatea principală de a furniza administrațiilor fiscale participante informații suficiente pentru ca acestea să poată desfășura negocieri în cadrul procedurii amiabile va reveni în mod inevitabil contribuabilului (contribuabililor). În consecință, contribuabilul ar trebui să prezinte o propunere detaliată de revizuire de către administrația fiscală relevantă și să fie pregătit să furnizeze informații suplimentare solicitate de administrația fiscală.

C.2. Discuții preliminare

29. O caracteristică a multor proceduri interne pentru obținerea unui APA unilateral este capacitatea de a avea o întâlnire (sau întâlniri) preliminară înainte de formularea unei cereri formale. O astfel de întâlnire (sau întâlniri) oferă contribuabilului posibilitatea de a discuta cu administrația fiscală despre caracterul adecvat al unui APA, tipul și amploarea informațiilor care pot fi necesare și domeniul de aplicare al oricăror analize necesare pentru finalizarea unui APA de succes. (De exemplu, amploarea oricărei analize funcționale a întreprinderilor afiliate; identificarea, selectarea și ajustarea comparabilelor; și necesitatea și domeniul de aplicare al analizelor de piață, industriale și geografice.) Procesul oferă, de asemenea, contribuabilului posibilitatea de a discuta orice preocupări legate de divulgarea și confidențialitatea datelor, termenul apa și altele asemenea. Experiența a arătat, în general, că abilitatea de a avea astfel de discuții preliminare accelerează procesarea oricărei propuneri APA formale ulterioare.

30. În contextul unui MAP APA, poate fi utilă și capacitatea autorităților competente relevante de a purta discuții preliminare cu contribuabilul (contribuabilii). În plus față de aspectele menționate mai sus, discuțiile ar putea explora în mod util dacă circumstanțele au fost potrivite pentru un MAP APA, de exemplu dacă au existat suficiente „dificultăți sau dubii cu privire la interpretarea sau aplicarea Convenției”.

31. Întâlnirea preliminară poate avea, de asemenea, un rol util în clarificarea așteptărilor și obiectivelor contribuabilului/contribuabililor și administrației fiscale. De asemenea, oferă o oportunitate de a explica procesul, politica administrației fiscale referitor la MAP APA și de a oferi detalii cu privire la orice proceduri de punere în aplicare a acordului în dreptul intern atunci când este finalizat. În același timp, administrația fiscală ar putea oferi îndrumări cu privire la conținutul propunerii și la termenul de evaluare și încheiere a acordului amiabil. Administrațiile fiscale ar trebui să publice îndrumări generale privind procesul MAP APA în conformitate cu recomandarea pentru alte tipuri de acorduri amiable de la alineatele 4.62-4.63 din Ghid.

32. Întâlnirea preliminară poate avea loc sub formă anonimă sau nominală în funcție de cutumele și practicile interne. Cu toate acestea, dacă întâlnirea are loc în condiții de anonimat, vor fi necesare informații suficiente despre operațiuni pentru ca orice discuție să aibă sens. Forma oricăror întâlniri ar trebui să fie convenită între părți, iar o întâlnire preliminară poate varia de la o discuție informală la o prezentare formală. De obicei, este în interesul contribuabilului să ofere administrației fiscale un memorandum care să evidențieze subiectele de discuție. Pot fi necesare mai multe întâlniri preliminare pentru atingerea obiectivului de a avea o discuție informală cu privire la adecvarea potențială a unei solicitări MAP APA, domeniul său de aplicare probabil, adecvarea unei metodologii sau tipul și amploarea informațiilor care urmează să fie furnizate de contribuabil.

33. Pe lângă discuțiile informale cu contribuabilul(contribuabilii), ar putea fi util ca autoritățile competente în cauză să aibă un prim schimb de opinii cu privire la oportunitatea unui MAP APA. Acest lucru ar putea evita munca inutilă dacă este puțin probabil ca una dintre autoritățile competente să participe. Aceste discuții pot fi de natură informală și nu necesită neapărat o întâlnire formală față în față. De asemenea, pot exista oportunități de a avea astfel de schimburi în timpul întâlnirilor și negocierilor periodice ale autorităților competente.

C.3. Propuneri pentru MAP APA

C.3.1. Introducere

34. În cazul în care contribuabilul dorește să prezinte o cerere MAP APA, va trebui să depună o propunere detaliată administrației fiscale competente, în conformitate cu orice cerințe procedurale interne, de exemplu, o cerință de a prezenta cererea la o parte desemnată a administrației fiscale interne. Pentru un 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. Jurisdicțiile au o serie de modalități de a se asigura că autoritățile competente obțin informațiile necesare. Una dintre modalități constă în permiterea 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 naționale APA. În mod ideal, forma și conținutul exact al propunerii vor fi stabilite în cadrul oricăror întâlniri preliminare.

C.3.2. Activități acoperite, în general, în cadrul procesului MAP APA

35. Domeniul de aplicare al MAP APA depinde de dorințele țărilor participante, precum și de cele ale contribuabilului. Un astfel de acord se poate aplica pentru a rezolva problemele reglementate de Articolele 7 și 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE și ar determina valoarea profiturilor impozabile generate în diferitele jurisdicții vizate.

36. MAP APA poate acoperi toate aspectele legate de prețurile de transfer ale unui contribuabil (sau ale membrilor unui grup multinațional de întreprinderi) sau poate fi mai limitată, de exemplu la o anumită tranzacție, seturi de tranzacții, linii de produse sau doar la unii membri ai unui grup de întreprinderi multinaționale. Unele jurisdicții, deși recunosc nevoia de flexibilitate în acest proces, au preocupări cu privire la caracterul adecvat al APA specifice. Poate fi dificil să se evalueze unele aspecte în mod izolat, de exemplu în cazul în care tranzacțiile acoperite de propunere sunt foarte interdependente cu tranzacțiile care nu sunt acoperite de propunere sau în cazul în care este necesar să se analizeze problemele legate de prețurile de transfer într-un context mai larg, deoarece sunt implicate compensări intenționate (a se vedea alineatele 3.13-3.17 din Ghid).

37. Un MAP APA poate acoperi și alte aspecte decât metodologia prețurilor de transfer, cu condiția ca aceste alte aspecte să fie suficient de clar legate de aspectele legate de prețurile de transfer subiacente, astfel încât să merite încercarea de a le rezolva în avans și cu condiția ca celelalte aspecte să se încadreze în termenii articolului privind acordul amiabil din convenția în cauză. Acest lucru va fi decis între părțile afectate pentru fiecare caz în parte.

C.3.3. Conținutul unei propuneri MAP APA

38. Conținutul propunerii și informațiile și documentele justificative necesare vor depinde de faptele și circumstanțele fiecărui caz și de cerințele impuse de fiecare administrație fiscală participantă. Prin urmare, nu se consideră că este posibil să se enumere sau să se definească exact ceea ce ar trebui furnizat. Cu toate acestea, principiul director ar trebui să fie furnizarea informațiilor și documentației necesare să explice faptele relevante pentru metodologia propusă și să demonstreze aplicarea acesteia în conformitate cu articolul corespunzător din convenția relevantă. Prin urmare, propunerea ar trebui să fie în concordanță cu orice îndrumare generală oferită de Comentariul Convenției Fiscale Model a OCDE cu privire la articolele corespunzătoare, împreună cu îndrumările privind aplicarea principiului valorii de piață din Articolul 9 al Ghidului 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 Ghid 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 jurisdicție sau jurisdicții cărora li s-a solicitat să participe;
- 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 privind informațiile și analizele 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) Perioadele contabile sau exercițiile financiare 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 Ghidul OCDE care se referă la propunere și
- k) Orice alte informații care pot avea un impact asupra metodologiei actuale sau propuse de stabilire a prețurilor de transfer și a datelor subiacente pentru orice parte la cerere.

Restul acestei secțiuni discută mai detaliat unele dintre cele mai importante elemente din lista de mai sus.

C.3.4. Informații privind prețurile comparabile

40. Contribuabilul ar trebui să includă o discuție despre disponibilitatea și utilizarea informațiilor privind prețurile comparabile. Aceasta ar include o descriere a modului în care a fost efectuată cercetarea prețurilor comparabile (inclusiv criteriile de căutare utilizate), ce date referitoare la tranzacțiile necontrolate au fost obținute și modul în care aceste date au fost acceptate sau respinse ca fiind comparabile. Contribuabilul ar trebui să includă, de asemenea, o prezentare a tranzacțiilor comparabile, împreună cu ajustări pentru a ține cont de diferențele semnificative, dacă există, dintre tranzacțiile controlate și cele necontrolate. În cazurile în care nu pot fi identificate comparabile, contribuabilul trebuie să demonstreze, prin referire la datele relevante de piață și financiare (inclusiv datele interne ale contribuabilului), modul în care metodologia aleasă reflectă cu exactitate principiul valorii de piață.

C.3.5. Metodologie

41. Propunerea MAP APA ar trebui să ofere o descriere completă a metodologiei alese. În cazurile care implică întreprinderi asociate, metodologia aleasă ar trebui să respecte, de asemenea, îndrumările din Ghidul OCDE privind aplicarea principiului valorii de piață prevăzut la Articolul 9 din Modelul de Convenție Fiscală al OCDE. Se precizează la alineatul 2.10 din Ghidul OCDE că „În plus, orice metodă ar trebui să fie permisă în cazul în care aplicarea sa este acceptabilă pentru membrii grupului de întreprinderi multinaționale implicați în tranzacția sau tranzacțiile cărora li se aplică metodologia și, de asemenea, pentru administrațiile fiscale din jurisdicțiile tuturor acestor membri.” Acele îndrumări privind utilizarea metodelor de stabilire a prețurilor de transfer sunt deosebit de relevante în contextul unui MAP APA, datorită posibilității de a obține un acord prealabil cu privire la metoda care urmează să fie utilizată. Aplicarea metodologiei ar trebui să fie susținută de date care pot fi obținute și actualizate pe perioada MAP APA fără a impune o povară prea mare contribuabilului și care pot fi revizuite și verificate în mod eficient de către administrațiile fiscale.

42. Contribuabilul ar trebui, în măsura în care este posibil, să furnizeze o analiză a efectului aplicării metodologiei sau metodologiilor alese în perioada propusă a acordului. O astfel de analiză va trebui să se bazeze în mod necesar pe rezultatele preconizate și, prin urmare, vor fi necesare detalii ale ipotezelor pe baza cărora au fost făcute aceste proiecții. De asemenea, poate fi util să se ilustreze efectul aplicării metodologiei sau metodologiilor APA în perioadele imediat anterioare perioadei APA. Utilitatea acestei analize, chiar și cu titlu ilustrativ, va depinde de comparabilitatea faptelor și circumstanțelor din jurul tranzacțiilor în cauză cu cele aplicabile tranzacțiilor potențiale avute în vedere în cadrul propunerii.

C.3.6. Ipoteze critice

43. La încheierea unui MAP APA referitor la stabilirea prețului în condiții de valoare de piață al tranzacțiilor controlate care nu au avut încă loc, este necesar să se elaboreze anumite ipoteze cu privire la condițiile operaționale și economice care vor afecta aceste tranzacții atunci când acestea vor avea loc. Contribuabilul trebuie să prezinte în cerere ipotezele pe care se bazează capacitatea metodologiei de a reflecta faptul că stabilirea prețurilor de transfer pentru viitoarele tranzacții s-a efectuat conform principiului valorii de piață. În plus, contribuabilul ar trebui să explice modul în care metodologia aleasă va face față în mod satisfăcător oricăror modificări ale acestor ipoteze. Ipotezele sunt definite ca fiind „critice” dacă condițiile reale existente la momentul apariției tranzacțiilor ar putea să difere de cele presupuse a exista, în măsura în care capacitatea metodologiei de a reflecta în mod fiabil stabilirea prețurilor în 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 ar trebui să încerce să identifice ipotezele critice care sunt, acolo unde este posibil, bazate pe date observabile, de încredere și independente. Astfel de ipoteze nu se limitează la elementele aflate sub controlul contribuabilului. Ipotezele de bază trebuie adaptate cazurilor individuale ale contribuabililor, mediului lor comercial, metodologiei și tipului de tranzacții în cauză. Acestea nu ar trebui să fie trasate atât de strâns încât certitudinea oferită de acord să fie pusă în pericol, ci ar trebui să cuprindă o gamă largă de variații ale faptelor subiacente, cu care părțile la acord se simt confortabil. În general, cu toate acestea, și doar cu titlu de exemplu, ipotezele critice ar putea include:

- a) Ipoteze privind legislația fiscală națională relevantă și dispozițiile convențiilor.
- b) Ipoteze privind tarifele, taxele, restricțiile la import și reglementările guvernamentale.
- c) Ipoteze privind condițiile economice, cota de piață, condițiile de piață, prețul de vânzare final și volumul vânzărilor.
- d) Ipoteze cu privire la natura funcțiilor și riscurilor întreprinderilor implicate în tranzacții.
- e) Ipoteze privind cursurile de schimb, ratele dobânzilor, ratingul de credit și structura capitalului.
- f) Ipoteze privind managementul sau contabilitatea și clasificarea veniturilor și cheltuielilor și
- g) Ipoteze despre întreprinderile care vor funcționa în fiecare jurisdicție și 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 ar trebui 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 ar deveni „critică” și acțiunea avută în vedere. Orice acțiune care trebuie întreprinsă ar putea depinde, de asemenea, de natura ipotezei și de nivelul de divergență.

46. În cazul în care fiabilitatea metodologiei propuse de stabilire a prețurilor de transfer este cunoscută ca fiind sensibilă la fluctuațiile cursului valutar, 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 ar trebui stabiliți în mod individual pentru fiecare MAP APA în parte și ar face parte din negocierea dintre autoritățile competente.

C.3.7. Rezultate neașteptate

47. O problemă poate apărea atunci când rezultatele aplicării metodologiei prețurilor de transfer convenite în MAP APA nu îndeplinesc așteptările uneia dintre părți, deoarece partea respectivă poate pune 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 mult efort, ceea ce neagă unul dintre obiectivele întregului proces. O posibilă soluție la această problemă este includerea unei flexibilități suficiente în propunere pentru a face față modificărilor probabile ale faptelor și circumstanțelor astfel încât rezultatele neașteptate să fie mai puțin probabile, astfel încât să existe un risc mai mic ca acordul MAP APA bazat pe propunere să fie renegociat. Propunerea trebuie, desigur, să respecte în continuare principiul valorii de piață.

48. O modalitate de a atinge obiectivul de mai sus este de a proiecta o metodologie care să ia în considerare în mod corespunzător modificările probabile ale faptelor și circumstanțelor; de exemplu, o anumită variație între volumul de vânzări proiectat și cel real poate fi încorporată în metodologia de stabilire a prețurilor de la început prin includerea unor clauze de ajustare prospectivă a prețurilor sau prin permiterea variației prețurilor în funcție de volum. Nivelul admis de abatere ar trebui stabilit prin referire la ceea ce ar fi fost acceptat de părți independente.

49. O altă modalitate posibilă de realizare a obiectivului de creștere a certitudinii este de a conveni asupra unui interval acceptabil de rezultate din aplicarea metodei MAP APA. Pentru a fi conform cu principiul valorii de piață, intervalul ar trebui să fie convenit în prealabil de toate părțile vizate, evitându-se astfel utilizarea analizei retroactive și pe baza a ceea ce părțile independente ar fi fost de acord în circumstanțe comparabile (a se vedea alineatele 3.55-3.66 pentru discutarea conceptului de interval). De exemplu, cuantumul unui element, cum ar fi o redevență, ar fi acceptat atâta timp cât rămâne într-un anumit interval exprimat ca proporție din profituri.

50. În cazul în care rezultatele se situează în afara intervalului convenit, acțiunea care trebuie întreprinsă ar depinde de ceea ce a fost negociat în propunere în conformitate cu dorințele părților. Este posibil ca unele părți să nu dorească să își asume riscul ca rezultatele să fie semnificativ diferite de ceea ce se așteptau. În consecință, aceștia ar folosi conceptul de interval pur și simplu ca mijloc de a determina dacă o ipoteză critică a fost încălcată, așa cum este descris la alineatul 46. Alte părți pot pune mai mult accent pe certitudinea tratamentului decât pe evitarea rezultatelor neașteptate și astfel pot conveni ca MAP APA să conțină un mecanism de ajustare a rezultatelor astfel încât acestea să se încadreze în intervalul convenit în prealabil.

C.3.8. Durata MAP APA

51. Prin natura sa, un APA se aplică tranzacțiilor potențiale și, prin urmare, o problemă care trebuie decisă este cât timp va dura. Există două serii de obiective contradictorii care afectează negocierea termenului corespunzător. Pe de o parte, este de dorit să existe o perioadă suficient de lungă pentru a acorda un grad rezonabil de certitudine a tratamentului. În caz contrar, este posibil să nu merite efortul inițial de a rezolva în avans potențialele probleme legate de prețurile de transfer, spre deosebire de abordarea problemelor numai atunci când acestea apar prin procedurile normale de audit sau de control a declarațiilor fiscale. Pe de altă parte, o perioadă lungă de timp face ca previziunile cu privire la condițiile viitoare pe care se bazează negocierile în cadrul procedurii amiabile să fie mai puțin precise, punând astfel la îndoială fiabilitatea propunerilor MAP APA. Compromisul optim între aceste două seturi de obiective va depinde de o serie de factori cum ar fi industria, tranzacțiile implicate și climatul economic. Prin urmare, termenul ar trebui negociat între autoritățile competente de la caz la caz. Experiența de până acum a arătat că un MAP APA ar putea dura, în medie, 3-5 ani.

D. Negocierile MAP APA

D.1. Introducere

52. Succesul unei proceduri MAP APA, ca alternativă la utilizarea exclusivă a tehnicilor tradiționale de audit sau control, depinde în mare măsură de angajamentul tuturor participanților. Capacitatea autorităților competente relevante de a ajunge la un acord în mod rapid va fi determinată atât de acțiunile lor, cât și de dorința contribuabilului (contribuabililor) de a furniza toate informațiile necesare cât mai curând posibil. Utilitatea procesului, atât pentru contribuabili, cât și pentru autoritățile fiscale, va fi semnificativ diminuată dacă MAP APA nu va fi convenit până când perioada propusă a fi acoperită în solicitarea contribuabilului va fi aproape expirată. O astfel de întârziere poate face, de asemenea, mai dificilă evitarea utilizării retrospectivei la evaluarea propunerii, deoarece rezultatele aplicării metodologiei vor fi cunoscute pentru cea mai mare parte a perioadei propuse de MAP APA. Este de înțeles că, având în vedere stadiul relativ timpuriu al evoluției procesului MAP APA, obiectivul soluționării rapide și prospective nu a fost întotdeauna atins în trecut. Într-o anumită măsură, desigur, o anumită întârziere în proces este inevitabilă; MAP APA tind să se ocupe de marii contribuabili, de modelele complexe de fapte și de problemele juridice și economice dificile, toate acestea necesitând timp și resurse pentru a le înțelege și evalua.

53. Autoritățile fiscale sunt încurajate, acolo unde este posibil, să aloce suficiente resurse și personal calificat procesului pentru a se asigura că toate cazurile sunt soluționate cu promptitudine și eficacitate. 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 se consideră de dorit să se stabilească obiective mai specifice sau obligatorii pentru încheierea MAP APA în acest stadiu. Cu toate acestea, va fi oportun să se stabilească obiective mai specifice pentru timpul de finalizare în viitor, odată ce a fost câștigată din nou experiența cu procesul MAP APA.

54. Odată ce propunerea contribuabilului a fost primită de administrațiile fiscale, acestea ar trebui să convină de comun acord asupra coordonării revizuirii, evaluării și negocierii MAP APA. Procesul MAP APA poate fi împărțit în mod convenabil în două etape principale; a) colectarea, verificarea și evaluarea faptelor și b) discuțiile autorității competente, fiecare dintre acestea fiind discutate în detaliu mai jos.

D.2. Colectarea, verificarea și evaluarea datelor

D.2.1. Generalități

55. La verificarea propunerii MAP APA, administrațiile fiscale pot întreprinde orice măsuri pe care le consideră adecvate în circumstanțele date pentru desfășurarea procedurii amiabile. Acestea includ, dar nu se limitează la: solicitări de informații suplimentare considerate relevante pentru revizuirea și evaluarea propunerii contribuabilului, efectuarea lucrărilor de teren (de exemplu, vizite la sediul contribuabilului, interviuri cu personalul, verificarea operațiunilor financiare sau manageriale etc.) și angajarea experților necesari. Administrațiile fiscale pot recurge, de asemenea, la informații care provin din alte surse, inclusiv informații și date privind contribuabili comparabili.

56. Scopul acestei etape a procesului MAP APA este ca autoritățile competente participante să aibă toate informațiile, datele și analizele relevante de care au nevoie pentru negocieri. În cazul în care o administrație fiscală obține informații suplimentare de la contribuabilul relevant pentru subiectul MAP APA, de exemplu la o întâlnire cu personalul contribuabilului, atât contribuabilul, cât și administrația fiscală trebuie să se asigure că informațiile ajung la cealaltă (celelalte) administrație (administrații) fiscală (fiscale) participantă (participante). Autoritățile competente relevante ar trebui să organizeze, între ele și contribuabili, un mecanism adecvat de coroborare a caracterului complet și detaliat al documentelor și informațiilor furnizate de contribuabil(i). Cerințele autorităților competente participante trebuie respectate. De exemplu, multe jurisdicții impun nu numai ca aceleași informații factuale să fie furnizate tuturor autorităților competente participante, ci și ca acestea să fie puse la dispoziție în același timp, în măsura în care este posibil.

57. Caracterul prospectiv al unui MAP APA implică adesea furnizarea de către contribuabil a informațiilor comerciale referitoare la previziuni, care este probabil să fie chiar mai sensibile la divulgare decât informațiile furnizate după eveniment. În consecință, pentru a se asigura că contribuabilii au încredere în procesul MAP APA, administrațiile fiscale ar trebui să se asigure că informațiile despre contribuabili furnizate în cursul procesului MAP APA se supun aceluiași garanții privind secretul, confidențialitatea și caracterul privat din legislația internă relevantă ca și orice alte informații despre contribuabili. În plus, în cazul în care se face schimb de informații între autoritățile competente în conformitate cu termenii convenției fiscale, aceste informații pot fi divulgate numai în conformitate cu termenii specificați ai convenției, iar orice schimb trebuie să respecte articolul (articolele) privind schimbul de informații din convenția în cauză.

58. În general, autoritățile competente efectuează verificări și evaluări simultane, independente ale propunerii contribuabilului, asistate în această sarcină, acolo unde este necesar, de specialiști în prețuri de transfer, în industrie sau de alți specialiști din alte departamente ale administrației lor fiscale. Cu toate acestea, poate fi mai eficient, în cazuri adecvate, să existe un anumit grad de constatare comună a faptelor. Acest lucru ar putea lua o varietate de forme, de la o întâlnire ocazională comună de constatare a faptelor sau o vizită la fața locului, până la pregătirea unui raport comun de către inspectorii de caz delegați.

D.2.2. Rolul contribuabilului în procesul de colectare, verificare și evaluare a informațiilor

59. Pentru a accelera procesul, contribuabilii ar trebui să-și asume responsabilitatea de a se asigura că autoritățile competente, înainte de a începe să negocieze, sunt în posesia aceluiași fapte, dispun de toate informațiile de care au nevoie și sunt în măsură să înțeleagă problemele în profunzimea lor. Acestea le pot parveni dacă contribuabilul transmite în mod sistematic informațiile solicitate de o administrație fiscală la dispoziția celeilalte administrații fiscale, în general, în același timp, dacă una dintre administrațiile fiscale pregătește și transmite celeilalte note privind întâlnirile de informare care au loc și acolo unde este practic din punct de vedere logistic și economic, facilitând întâlniri comune de informare. Contribuabilul ar trebui, de asemenea, să asigure efectuarea traducerilor necesare și să se asigure că nu există întârzieri nejustificate în a răspunde solicitărilor de informații relevante suplimentare. Contribuabilul ar trebui, de asemenea, să aibă dreptul 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 ar trebui să fie informat cu privire la progres.

D.3. Desfășurarea discuțiilor cu autoritatea competentă

D.3.1. Coordonarea între autoritățile competente

60. Multe jurisdicții 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 de resurse, deoarece acest lucru ar trebui să maximizeze eficiența procesului și să contribuie la prevenirea întârzierilor inutile în încheierea procedurii amiabile.

61. Autoritățile competente ar trebui 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 încă din primele stadii și frecvente între autoritățile competente, pe măsură ce apar probleme, pot fi utile și pot evita surprizele neplăcute în timpul procesului. Având în vedere natura MAP APA, vor exista adesea probleme semnificative care nu pot fi rezolvate pur și simplu prin schimbul de documente de poziție și, prin urmare, pot fi necesare mai multe schimburi formale, 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 dintre autoritățile competente

63. Rolul contribuabilului în acest proces de negociere este în mod necesar mai limitat decât în procesul de constatare a faptelor, având în vedere că finalizarea unui MAP APA are loc între guverne. Autoritățile competente pot conveni ca contribuabilul să prezinte o expunere a aspectelor de fapt și de drept înainte de începerea discuțiilor, atunci când contribuabilul nu participă. De asemenea, poate fi util acordul în care contribuabilul să fie disponibil la cerere pentru a răspunde la orice întrebări concrete care pot apărea în timpul discuțiilor. Contribuabilul trebuie să evite prezentarea de noi informații concrete sau să facă declarații suplimentare în cadrul acestei întâlniri. Autoritățile fiscale vor avea nevoie de timp pentru a examina astfel de chestiuni, iar acest lucru va necesita o amânare a unei decizii finale cu privire la MAP APA propus. Aceste informații ar fi trebuit furnizate înainte de începerea discuțiilor.

D.3.3. Retragerea din procedura APA

64. Contribuabilul sau administrația fiscală se poate retrage din procesul MAP APA în orice moment. Cu toate acestea, retragerea din proces, mai ales într-un stadiu avansat și fără un motiv întemeiat, ar trebui descurajată din cauza risipei inevitabile a resurselor cauzate de o astfel de acțiune. Atunci când o cerere MAP APA este retrasă, nici contribuabilul, nici administrațiile fiscale nu ar trebui să aibă obligații unul față de celălalt, iar orice acorduri și înțelegeri anterioare între părți nu ar mai avea forță și efect, cu excepția cazului în care legislația internă prevede altfel (de exemplu, este posibil ca taxa de utilizare APA să nu fie rambursabilă). În cazul în care o administrație fiscală își propune să se retragă, contribuabilul ar trebui să fie informat cu privire la motivele unei astfel de acțiuni și să i se ofere posibilitatea de a face observații suplimentare.

D.3.4. Documente utilizate în procedura amiabilă

65. Autoritățile competente participante ar trebui să pregătească un proiect de acord amiabil atunci când au convenit asupra metodologiei și a altor termeni și condiții. Este posibil ca, în ciuda eforturilor autorităților competente, acordul reciproc propus să nu elimine complet dubla impunere. Prin urmare, contribuabilul (contribuabilii) ar trebui să aibă posibilitatea de a spune dacă un astfel de proiect de MAP APA este acceptabil înainte de a fi finalizat; nu se poate pune problema impunerii unui astfel de acord în avans fără consimțământul contribuabilului.

66. MAP APA va lua forma unui document scris al cărui conținut, aspectul etc. vor fi decise de autoritățile competente participante. Pentru a atinge obiectivul de a furniza o înregistrare clară a acordului amiabil și ca acordul să fie pus în aplicare în mod eficient, acordul amiabil ar trebui să conțină cel puțin următoarele informații sau ar trebui să se refere la locul în care aceste informații sunt furnizate în documentele care însoțesc propunerea MAP APA:

- a) Denumirile și adresele întreprinderilor care fac obiectul acordului;
- b) Tranzacțiile, acordurile sau aranjamentele, exercițiile fiscale sau perioadele contabile acoperite;
- c) O descriere a metodologiei convenite și a altor aspecte conexe, cum ar fi elementele comparabile convenite sau o serie de rezultate așteptate;
- d) O definiție a termenilor relevanți care stau la baza aplicării și calculării metodei (de exemplu, vânzări, costul vânzărilor, profitul brut etc.);
- e) Ipotezele critice pe care se bazează metodologia, a căror încălcare ar declanșa renegocierea contractului;

- f) Orice proceduri convenite pentru a face față modificărilor circumstanțelor de fapt care nu necesită renegocierea contractului;
- g) Dacă este cazul, tratamentul fiscal convenit pentru aspectele accesorii;
- h) Termenii și condițiile care trebuie îndeplinite de contribuabil pentru ca acordul amiabil să rămână valabil, împreună cu procedurile pentru a se asigura că contribuabilul îndeplinește termenii și condițiile respective;
- i) Detalii privind obligațiile contribuabilului față de administrațiile fiscale ca urmare a implementării interne a MAP APA (de exemplu, rapoarte anuale, ținerea evidențelor, notificarea modificărilor ipotezelor critice etc.) și
- j) Confirmarea faptului că, pentru a asigura încrederea contribuabililor și a autorităților competente într-un proces MAP APA în care informațiile sunt schimbate liber, toate informațiile prezentate de un contribuabil într-un caz MAP APA (inclusiv identitatea contribuabilului) vor fi protejate împotriva divulgării în cea mai mare măsură posibilă în virtutea legislației interne a 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 amiabilă care a intervenit între autoritățile competente participante. Această confirmare sau acord ar oferi contribuabilului certitudinea că tranzacțiile de prețuri de transfer acoperite de MAP APA nu vor fi ajustate atât timp cât contribuabilul respectă termenii și condițiile acordului amiabil, așa cum se reflectă în confirmarea sau acordul intern și nu a făcut declarații semnificativ false sau înșelătoare în timpul procesului, inclusiv declarații făcute în rapoartele anuale de conformitate. Termenii și condițiile ar include anumite ipoteze care, dacă nu sunt îndeplinite, ar putea necesita o ajustare sau revizuirea acordului.

68. Modul în care se acordă această confirmare sau în care acest acord este încheiat va varia de la o țară la alta, iar forma exactă va depinde de legislația și practicile interne specifice. În unele țări, confirmarea sau acordul va lua forma unui APA în conformitate cu procedura națională relevantă. Pentru a pune în aplicare în mod eficient acordul amiabil, confirmarea sau acordul intern trebuie să fie în concordanță cu MAP APA și să ofere contribuabilului cel puțin aceleași beneficii ca și cele negociate în acordul reciproc. În plus, în cazul în care nu a fost posibilă eliminarea completă a dublei impunerii, una dintre jurisdicțiile participante este deschisă să acorde scutiri unilaterale de la dubla impunere rămasă în procedura sa internă de confirmare. De asemenea, confirmarea sau acordul respectiv poate acoperi aspecte suplimentare față de cele conținute în MAP APA, de exemplu tratamentul fiscal intern al altor aspecte sau elemente accesorii, cerințe suplimentare de păstrare a dovezilor sau de documentare și depunerea rapoartelor. Trebuie avut grijă să se asigure că niciunul dintre termenii suplimentari ai confirmării interne sau ai acordului nu intră în conflict cu termenii MAP APA.

D.4.2. Posibilitatea aplicării retroactive („reluare” sau “roll-back”)

69. Nici administrațiile fiscale, nici contribuabilii nu sunt în niciun fel obligați să aplice metodologia convenită ca parte a MAP APA pentru exercițiile fiscale care se încheie înainte de primul an de aplicare al acordului (măsură denumită adesea drept „reluare” sau *roll-back*). Într-adevăr, acest lucru ar putea fi imposibil dacă ar prevala un tipar factual diferit. Cu toate acestea, metodologia care urmează să fie aplicată prospectiv în cadrul MAP APA poate fi instructivă în determinarea tratamentului tranzacțiilor comparabile din anii anteriori. În unele cazuri, prețurile de transfer pot fi deja supuse unei inspecții de către o administrație fiscală în perioadele contabile anterioare perioadei MAP APA și administrația fiscală și contribuabilul ar putea dori să profite de ocazia de a utiliza metodologia convenită pentru a rezolva inspecția sau, în conformitate cu cerințele legislației interne, administrația fiscală poate alege să facă o astfel de ajustare chiar și fără solicitarea sau acordul contribuabilului. Elementul 2.7 al standardului minim al Acțiunii 14 prevede că țările cu programe APA bilaterale ar trebui să prevadă 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 la 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 la astfel de acorduri, administrațiile fiscale trebuie să se bazeze pe procedura internă de confirmare sau acord descrisă mai sus pentru a monitoriza respectarea de către contribuabil. În cazul în care contribuabilul nu respectă termenii și condițiile MAP APA, atunci acesta nu mai trebuie aplicat. Prin urmare, această secțiune se concentrează asupra aspectelor procedurilor interne necesare pentru implementarea cu succes a MAP APA și asupra măsurilor necesare pentru a asigura respectarea de către contribuabil a tuturor termenilor și condițiilor acestuia.

E.1. Păstrarea datelor

71. Contribuabilul și administrațiile fiscale ar trebui să convină asupra tipurilor de documente și dovezi (inclusiv orice traduceri necesare) pe care contribuabilul trebuie să le păstreze în scopul verificării gradului de respectare de către contribuabil a MAP APA. Îndrumările din Capitolele IV și V din Ghidul OCDE trebuie urmate pentru a evita ca cerințele de documentare să devină prea împovărătoare. De asemenea, pot fi incluse prevederi privind perioada de păstrare și timpul de răspuns pentru întocmirea documentelor și înregistrărilor.

E.2. Mecanisme de monitorizare

E.2.1. Rapoarte anuale

72. Pentru fiecare exercițiu financiar sau perioadă contabilă acoperită de MAP APA, contribuabilul poate fi obligat să depună, în plus față de declarația fiscală, un raport anual care să descrie operațiunile efective ale contribuabilului pentru anul respectiv și să demonstreze respectarea termenilor și condițiilor MAP APA, inclusiv informațiile necesare pentru a decide dacă ipotezele critice sau alte garanții au fost îndeplinite. Aceste informații trebuie puse la dispoziția administrației fiscale cu care contribuabilul a încheiat confirmarea sau acordul intern, în modul prevăzut de legislația sau procedura internă relevantă.

E.2.2. Audit

73. MAP APA se aplică numai părților specificate în acord și numai în ceea ce privește tranzacțiile specificate. Existența unui astfel de acord nu ar împiedica administrațiile fiscale participante să desfășoare activități de audit în viitor, deși orice audit al tranzacțiilor care sunt acoperite de MAP APA ar fi limitat la determinarea gradului de respectare de către contribuabil a termenilor și condițiilor sale și dacă circumstanțele și ipotezele necesare

pentru aplicarea fiabilă a metodologiei alese continuă să existe. Administrațiile fiscale afectate pot solicita contribuabilului să stabilească dacă:

- a) Contribuabilul a respectat termenii și condițiile MAP APA;
- b) Declarațiile din propunere, rapoartele anuale și din orice document justificativ rămân valabile și că orice modificări semnificative ale faptelor sau circumstanțelor au fost incluse în rapoartele anuale;
- c) Metodologia a fost aplicată cu acuratețe și consecvență în conformitate cu termenii și condițiile MAP APA și
- d) Ipotezele critice care stau la baza metodologiei prețurilor de transfer rămân valabile.

E.3. Consecințele nerespectării obligațiilor fiscale sau ale modificării circumstanțelor

74. În general, consecințele nerespectării termenilor și condițiilor unui MAP APA sau neîndeplinirea unei ipoteze critice vor activa a) condițiile MAP APA, b) orice acord ulterior între autoritățile competente cu privire la modul de abordare a unei astfel de nerespectări sau neîndepliniri și c) orice lege internă aplicabilă sau dispoziții procedurale. Cu alte cuvinte, MAP APA în sine poate prescrie în mod explicit proceduri de urmat sau poate descrie consecințele care vor apărea în situații de 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-ar putea avea. Este probabil ca natura acțiunii care urmează să fie întreprinsă să depindă de gravitatea nerespectării obligațiilor.

76. Cea mai drastică acțiune este revocarea, al cărei efect este faptul că contribuabilul este tratat ca și cum MAP APA nu ar fi fost niciodată încheiat. Mai puțin gravă este anularea, ceea ce înseamnă că contribuabilul este tratat ca și cum MAP APA ar fi fost în vigoare, dar numai până la data anulării și nu pentru întreaga perioadă propusă. În cazul în care MAP APA este anulat sau revocat, atunci pentru exercițiile fiscale sau perioadele contabile pentru care anularea sau revocarea produce efecte, administrațiile fiscale și

contribuabilii în cauză își vor păstra toate drepturile în conformitate cu legile și prevederile convențiilor interne, ca și cum MAP APA nu ar fi existat. În cele din urmă, MAP APA poate fi revizuit, ceea ce înseamnă că contribuabilul va beneficia în continuare de MAP APA pentru întreaga perioadă propusă, deși se aplică condiții diferite înainte și după data revizuirii. Mai multe detalii sunt furnizate mai jos.

E.3.1. Revocarea unui MAP APA

77. O administrație fiscală poate revoca un MAP APA (fie unilateral, fie de comun acord) dacă se stabilește că:

- a) A existat o declarație falsă, o eroare sau o omisiune care a fost atribuită neglijenței, neatenției sau neîndeplinirii intenționate a obligațiilor de către un contribuabil la formularea și depunerea cererii MAP APA, a rapoartelor anuale sau a altor documente justificative sau la furnizarea oricăror informații conexe; sau
- b) Contribuabilul (contribuabilii) participant (participanți) nu a (au) respectat în mod semnificativ un termen sau o condiție fundamentală a MAP APA.

78. Atunci când un MAP APA este revocat, revocarea este retroactivă până la prima zi a primului exercițiu fiscal sau a perioadei contabile pentru care MAP APA a fost în vigoare, iar MAP APA nu va mai avea nicio forță și nu va mai produce niciun efect suplimentar asupra contribuabilului (contribuabililor) în cauză și asupra celeilalte administrații fiscale. Din cauza efectului grav al acestei acțiuni, administrația fiscală care propune revocarea unui MAP APA ar trebui să facă acest lucru numai după o analiză atentă și amănunțită a faptelor relevante și ar trebui să informeze și să se consulte cu contribuabilul (contribuabilii) în cauză și cu alte administrații fiscale în timp util.

E.3.2. Anularea unui MAP APA

79. O administrație fiscală poate anula un MAP APA (fie unilateral, fie de comun acord) dacă se constată că a apărut una dintre următoarele situații:

- a) A existat o declarație falsă, o eroare sau o omisiune care nu este atribuită neglijenței, neatenției sau neîndeplinirii intenționate a obligațiilor de către un contribuabil la formularea și depunerea cererii pentru MAP APA, a rapoartelor anuale sau a altor documente justificative sau la furnizarea oricăror informații conexe; sau
- b) Contribuabilul (contribuabilii) participant (participanți) nu a (au) respectat în mod semnificativ anumite clauze și condiții din MAP APA; sau

- c) A existat o încălcare semnificativă a uneia sau mai multor ipoteze critice; sau
- d) A existat o modificare a legislației fiscale, inclusiv o prevedere a convenției relevantă din punct de vedere material pentru MAP APA și nu s-a dovedit posibilă revizuirea acordului (a se vedea alineatele 80-82 de mai jos) pentru a lua în considerare modificarea circumstanțelor.

80. Când un MAP APA este anulat, data anulării va fi determinată de natura evenimentului care a dus la anulare. Aceasta poate fi o dată specifică, de exemplu dacă evenimentul care a dus la anulare a fost o modificare semnificativă a legislației fiscale (deși MAP APA poate prevedea în continuare o perioadă de tranziție între data modificării legii și data anulării). În alte cazuri, anularea va intra în vigoare pentru un anumit exercițiu fiscal sau o anumită perioadă contabilă, de exemplu în cazul în care a existat o modificare semnificativă a uneia dintre ipotezele critice care nu a putut fi atribuită unei anumite date din exercițiul fiscal sau perioada contabilă respectivă. MAP APA nu va mai avea nicio putere suplimentară asupra contribuabilului (contribuabililor) în cauză și asupra celeilalte administrații fiscale începând cu data anulării.

81. Administrația fiscală poate renunța la anulare în cazul în care contribuabilul poate prezenta un motiv rezonabil, acceptabil pentru administrația fiscală și în cazul în care contribuabilul este de acord să facă orice ajustare propusă de administrația fiscală pentru a corecta denaturarea, eroarea, omisiunea sau nerespectarea sau pentru a lua în considerare modificările ipotezelor critice, legislația fiscală sau prevederile convenției relevante pentru APA. O astfel de acțiune poate duce la revizuirea MAP APA (a se vedea mai jos).

82. Administrația fiscală care propune anularea unui acord ar trebui să informeze și să se consulte în timp util cu contribuabilul (contribuabilii) în cauză și cu cealaltă (celelalte) administrație (administrații) fiscală (fiscale). Această consultare ar trebui să includă o explicație a motivelor pentru care se propune anularea APA. Contribuabilului ar trebui să i se ofere posibilitatea de a răspunde înainte de luarea unei decizii finale.

E.3.3. Revizuirea unui MAP APA

83. Validitatea metodologiei prețurilor de transfer depinde de ipotezele critice care continuă să se aplice pe durata MAP APA. MAP APA și orice confirmare sau acord intern ar trebui, prin urmare, să solicite contribuabilului să notifice administrațiile fiscale afectate cu privire la orice modificări. În cazul în care, după evaluarea de către administrațiile fiscale, se stabilește că a existat o modificare semnificativă a condițiilor observate într-o ipoteză critică, MAP APA poate fi revizuit pentru a reflecta schimbarea. După cum s-a discutat mai sus, MAP APA poate conține, de asemenea, ipoteze care, deși nu

sunt critice pentru valabilitatea MAP APA, necesită totuși o revizuire de către părțile în cauză. Un rezultat al unei astfel de revizuii poate fi o nouă revizuire a MAP APA. Cu toate acestea, în multe cazuri, termenii și condițiile MAP APA pot fi suficient de flexibile pentru a ține cont de efectele unor astfel de modificări fără a fi nevoie de revizuire.

84. Notificarea transmisă de către contribuabil către administrațiile fiscale prin care aduce la cunoștință că o astfel de modificare a avut loc trebuie depusă cât mai curând posibil după ce modificarea are loc sau contribuabilul ia cunoștință de aceasta și, în orice caz, nu mai târziu de data depunerii, dacă este necesar, a raportului anual pentru anul sau perioada contabilă respectivă. Contribuabilii sunt încurajați să notifice cu celeritate modificările pentru a oferi părților vizate mai mult timp pentru a încerca să ajungă la un acord cu privire la revizuirea MAP APA, reducând astfel probabilitatea de anulare.

85. MAP APA revizuit trebuie să menționeze data de la care revizuirea intră în vigoare și, de asemenea, data la care MAP APA inițial încetează să se mai aplice. Dacă data modificării poate fi identificată cu precizie, atunci, în mod normal, revizuirea ar trebui să intre în vigoare de la acea dată, dar dacă nu poate fi identificată o dată precisă, atunci, în mod normal, MAP APA ar fi revizuit cu efect din prima zi a perioadei contabile următoare celei în care a avut loc modificarea. În cazul în care administrațiile fiscale și contribuabilul nu pot conveni asupra necesității revizuirii MAP APA sau a modului de revizuire a MAP APA, MAP APA va fi anulat și nu va mai avea nicio forță și efect asupra contribuabililor și administrațiilor fiscale participante. Stabilirea datei efective a anulării MAP APA va urmări în mod normal aceleași principii ca și cele aplicate pentru a determina data revizuirii.

E.4. Reînnoirea unui MAP APA

86. Cererea de reînnoire a unui MAP APA trebuie formulată la momentul stabilit de administrațiile fiscale participante, ținând cont de necesitatea, pentru contribuabil și administrațiile fiscale, de a dispune de suficient timp pentru a verifica și evalua cererea de reînnoire și pentru a ajunge la un acord. Poate fi utilă abordarea procedurii de reînnoire cu mult înainte de expirarea APP MAP existent.

87. Prezentarea, tratamentul și evaluarea cererii de reînnoire sunt, de regulă, similare cu cele pentru o cerere inițială pentru MAP APA. Cu toate acestea, nivelul necesar de detaliere poate fi redus cu acordul administrațiilor fiscale participante, în special dacă nu au existat modificări semnificative ale faptelor și circumstanțelor cauzei. Reînnoirea unui MAP APA nu este automată și depinde de consimțământul tuturor părților implicate și de demonstrarea de către contribuabil, printre altele, a respectării termenilor și condițiilor MAP APA existente. Metodologia și termenii și condițiile MAP APA reînnoite pot, desigur, să difere de cele ale MAP APA anterioare.

Documentația prețurilor de transfer – dosarul principal

Următoarele informații trebuie incluse în dosarul principal:

Structura organizatorică

- Grafic care ilustrează structura juridică și de proprietate a grupului de întreprinderi multinaționale și localizarea geografică a entităților operaționale.

Descrierea activității (activităților) grupului de întreprinderi multinaționale

- Descrierea generală scrisă a activității grupului de întreprinderi multinaționale, inclusiv:
 - Factori determinanți importanți ai profitului întreprinderii;
 - O descriere a lanțului de aprovizionare pentru cele mai mari 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 ar putea lua forma unui grafic sau a unei diagrame;
 - O listă și o scurtă descriere a acordurilor importante de prestări servicii între membrii grupului de întreprinderi multinaționale, 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 grupului de întreprinderi multinaționale (astfel cum sunt definite în Capitolul VI din acest Ghid)

- O descriere generală a strategiei generale a grupului de întreprinderi multinaționale, dezvoltarea, deținerea și exploatarea activelor necorporale, inclusiv locația principalelor unități de cercetare și dezvoltare și locația managementului cercetării și dezvoltării.
- O listă a imobilizărilor necorporale sau a grupurilor de imobilizări necorporale ale grupului de întreprinderi multinaționale 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 active necorporale între întreprinderile asociate în cursul exercițiului financiar în cauză, inclusiv entitățile, jurisdicțiile și remunerațiile implicate.

Activitățile financiare intragrup ale grupului de întreprinderi multinaționale

- O descriere generală a modului în care este finanțat grupul de întreprinderi multinaționale, inclusiv acorduri importante de finanțare cu creditori neafiliați.
- Identificarea oricăror membri ai grupului de întreprinderi multinaționale care asigură o funcție de finanțare centrală pentru grup, inclusiv jurisdicția în temeiul legislației a căreia este organizată entitatea și locul conducerii efective a acestor entități.
- O descriere generală a politicilor generale ale grupului de întreprinderi multinaționale privind prețurile de transfer legate de acordurile de finanțare între întreprinderile asociate.

Pozițiile financiare și fiscale ale grupului de întreprinderi multinaționale

- Situația financiară anuală consolidată a grupului de întreprinderi multinaționale pentru exercițiul financiar în cauză, dacă este

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.

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 și țara (țările) în care aceste entități individuale 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 imediat anterior și o explicație a acelor aspecte ale acestor tranzacții care afectează entitatea locală.
- Competitorii cei mai importanți.

Tranzacții controlate

Pentru fiecare categorie importantă 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 întreprinderi încheiate de entitatea locală.
- O analiză comparativă și o analiză funcțională detaliate ale contribuabilului și a întreprinderilor asociate relevante în ceea ce privește fiecare categorie documentată de tranzacții controlate, inclusiv orice modificări față de anii anteriori.³⁶
- Indicarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer în ceea ce privește categoria tranzacției și motivele pentru selectarea metodei respective.
- Indicarea 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.
- Un rezumat al informațiilor 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.

³⁶ În măsura în care această analiză funcțională dublează informațiile din dosarul principal, este suficientă o trimitere la dosarul principal.

Informații financiare

- Evidențele contabile ale 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

26 Tabelul 1. **Vedere de ansamblu a împărțirii venitului, a impozitelor și activităților comerciale în funcție de jurisdicția fiscală**

[illegible]

Tabelul 2. Lista entităților constitutive ale grupului multinațional de întreprinderi incluse în fiecare agregare per jurisdicție fiscală

Denumirea grupului de întreprinderi multinaționale: Exercițiul financiar avut în vedere:														
Jurisdicția fiscală	Entitățile constituate rezidente în jurisdicția fiscală	Jurisdicția fiscală a organizației sau de constituire dacă diferă de jurisdicția fiscală de rezidență	Activitate (activități) economică (economice) principală (principale)											
			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
	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 de întreprinderi multinaționale: Exercițiul financiar avut în vedere:
<i>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.</i>

B. Model de formular Raport țară cu țară – Instrucțiuni generale

Scop

Această Anexă III la Capitolul V din prezentul Ghid 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 de formular Raport țară cu țară.

Definiții

Întreprindere multinațională raportoare

O întreprindere multinațională raportoare este entitatea-mamă finală a unui grup de întreprinderi multinaționale.

Entitate constitutivă

În scopul completării Anexei III, o Entitate Constitutivă a grupului de întreprinderi multinaționale este (i) orice unitate operațională separată a unui grup de întreprinderi multinaționale care este inclusă în situațiile financiare consolidate ale grupului de întreprinderi multinaționale în scopul raportării financiare sau ar fi inclusă în acest sens dacă participațiile în capitalurile proprii ale unei astfel de unități operaționale a grupului de întreprinderi multinaționale ar fi tranzacționate la o bursă publică de valori mobiliare; (ii) orice astfel de unitate operațională care este exclusă din situațiile financiare consolidate ale grupului de întreprinderi multinaționale exclusiv din motive de dimensiune sau importanță 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 raportării de reglementare, al raportării fiscale sau al controlului intern al gestionării.

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

„Situații financiare consolidate” reprezintă situațiile financiare ale unui grup de întreprinderi multinaționale 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, fie se încheie în perioada de 12 luni care precedă această dată, fie (ii) informații pentru toate entitățile constitutive relevante raportate pentru anul fiscal al întreprinderii multinaționale raportoare.

Sursa de date

La completarea modelului, întreprinderea multinațională raportoare utilizează aceleași surse de date, în mod sistematic de la un an la altul. Întreprinderea 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 întreprinderea multinațională raportoare, la cursul mediu de schimb pentru exercițiul financiar 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.

Întreprinderea multinațională raportoare furnizează, în secțiunea „Informații suplimentare” din model, o scurtă descriere a surselor de date utilizate la elaborarea formularului. Dacă se modifică sursa de date utilizată de la un exercițiu financiar la altul, întreprinderea multinațională raportoare explică motivele modificării și consecințele acesteia în secțiunea „Informații suplimentare” din formular.

C. Model de formular Raport 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, întreprinderea 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 de întreprinderi multinaționale care, potrivit întreprinderii multinaționale raportoare, nu au rezidență în nicio jurisdicție fiscală în scopuri fiscale. Dacă o entitate constitutivă este rezidentă în mai multe jurisdicții fiscale, se aplică metoda de decizie a convenției fiscale aplicabile pentru a determina jurisdicția fiscală de rezidență. Dacă nu există nicio convenție fiscală aplicabilă, entitatea constitutivă trebuie raportată în jurisdicția fiscală de care aparține sediul conducerii efective al respectivei entități constitutive. Locul conducerii efective este locul în care se iau deciziile cheie ale conducerii și deciziile comerciale care sunt necesare pentru desfășurarea activității entității în ansamblu. Toate faptele și circumstanțele relevante trebuie examinate pentru a determina locul conducerii efective. O entitate poate avea mai mult de un loc de conducere, dar poate avea un singur loc de conducere efectivă la un moment dat.

Venituri

În cele trei coloane ale modelului de la rubrica Venituri, întreprinderea 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, generate din tranzacții cu părți independente și (iii) totalul punctelor (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 formularului, întreprinderea 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 extraordinare de venituri și cheltuieli.

Impozit pe venit plătit (pe baza contabilității de casă)

În cea de-a șasea coloană a formularului, întreprinderea 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 curent)

În cea de-a șaptea coloană a formularului, întreprinderea multinațională raportoare comunică suma cheltuielilor curente acumulate cu impozitele, înregistrate pentru profiturile sau pierderile impozabile din exercițiul financiar de raportare ale tuturor entităților constitutive cu rezidența fiscală în jurisdicția fiscală relevantă. Cheltuielile curente cu impozitele reflectă numai operațiunile din exercițiul financiar curent și nu includ impozite amânate sau provizioane pentru datorii fiscale nesigure.

Capitalul social declarat

În cea de-a opta coloană a formularului, întreprinderea 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.

Profit nedistribuit

În cea de-a noua coloană a modelului, întreprinderea multinațională raportoare comunică cuantumul profitul nedistribuit al tuturor entităților constitutive cu rezidența fiscală în jurisdicția fiscală relevantă, începând cu

finalul exercițiului financiar respectiv. În ceea ce privește sediile permanente, profitul nedistribuit trebuie să fie raportat de către entitatea juridică ce deține respectivul sediu permanent.

Număr de salariați

În cea de-a zecea coloană a formularului, întreprinderea multinațională raportoare comunică numărul total de salariați în echivalent normă întreagă al tuturor entităților constitutive cu rezidența fiscală în jurisdicția fiscală relevantă. Numărul de angajați poate fi raportat de la sfârșitul anului, pe baza nivelurilor medii de ocupare a forței de muncă pentru anul respectiv sau pe orice altă bază aplicată în mod consecvent în toate jurisdicțiile fiscale și de la an la an. În acest scop, contractanții independenți care participă la activitățile obișnuite de exploatare ale entității constitutive pot fi raportați ca angajați. 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 financiar la altul și în toate entitățile.

Imobilizări corporale, altele decât numerarul și echivalentele de numerar

În cea ce-a unsprezecea coloană a formularului, întreprinderea multinațională raportoare comunică cuantumul valorilor contabile nete ale imobilizărilor corporale ale tuturor entităților constitutive cu rezidența fiscală în jurisdicția fiscală relevantă. În ceea ce privește sediile permanente, activele trebuie raportate în cea ce privește jurisdicția fiscală în care este situat sediul permanent. În acest scop, activele corporale nu includ numerar sau echivalente de numerar, imobilizări necorporale sau active financiare.

Lista tuturor entităților constitutive ale grupului de întreprinderi multinaționale incluse în fiecare agregare, per jurisdicție fiscală (Tabelul 2)

Entitățile constitutive rezidente în jurisdicția fiscală

Întreprinderea multinațională raportoare ar trebui 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 ar trebui să fie menționat în funcție de jurisdicția fiscală în care este situat. Trebuie menționată persoana juridică al cărei sediu permanent este (de exemplu, XYZ Corp – Jurisdicție fiscală - Un sediu permanent).

Jurisdicția fiscală de organizare sau de constituire, dacă este diferită de jurisdicția fiscală de rezidență

Întreprinderea multinațională raportoare comunică numele jurisdicției fiscale în temeiul legilor căreia este organizată sau constituită entitatea constitutivă a întreprinderii multinaționale, dacă aceasta este diferită de jurisdicția fiscală de rezidență.

Activitatea (activitățile) economică (economice) principală (principale)

Întreprinderea multinațională raportoare determină 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 gestionarea 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 ¹	

1. 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 de întreprinderi multinaționale să depună Raportul țară cu țară în jurisdicția sa de reședință, inclusiv cerințele de depunere de rezervă și (ii) trei modele de acorduri de autoritate 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). Se recunoaște faptul că țările în curs de dezvoltare pot solicita sprijin pentru implementarea eficientă a Raportului țară cu țară.

Legislație model

Legislația model conținută în Mecanismul de punere în aplicare a Raportului țară cu țară nu ia în considerare nici legea constituțională 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 ale autorității competente

Convenția privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală („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 ar trebui să aibă loc schimbul automat.

Întrucât implementarea schimbului automat de informații prin intermediul unui acord multilateral al autorității competente în contextul standardului comun de raportare s-a dovedit a fi atât eficientă 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 de autoritate competentă 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, 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 prevede că identificarea și evaluarea eficienței 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 ale autorităților competente conținute în prezentul mecanism de punere în aplicare 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, 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 de întreprinderi

multinaționale și depuse anual la autoritățile fiscale din jurisdicția de rezidență fiscală a entității respective cu autoritățile fiscale din toate jurisdicțiile în care operează grupul de întreprinderi multinaționale.

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.

De asemenea, a fost elaborată 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. 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 publică de titluri de valoare.
2. Termenul „Grup de întreprinderi multinaționale” 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 de întreprinderi multinaționale exclus.
3. Termenul „Grup de întreprinderi multinaționale exclus” înseamnă, în ceea ce privește orice exercițiu financiar al grupului, un grup cu venituri totale consolidate ale grupului mai mici de [750 milioane EUR]/[introduceți o sumă în moneda locală aproximativ echivalentă cu 750 milioane EUR începând cu ianuarie 2015] în cursul exercițiului financiar imediat anterior exercițiului financiar de raportare, așa cum se reflectă în situațiile sale financiare consolidate pentru exercițiul financiar precedent.
4. Termenul „Entitate constitutivă” reprezintă (i) orice unitate operațională separată a unui grup de întreprinderi multinaționale care este inclusă în situațiile financiare consolidate ale grupului de întreprinderi multinaționale 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 publică de titluri de valoare; (ii) orice astfel de unitate operațională care este exclusă din situațiile financiare consolidate ale grupului de întreprinderi multinaționale exclusiv din motive de dimensiune sau de importanță și (iii) orice sediu permanent al oricărei unități operaționale separate a unui grup de întreprinderi multinaționale 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 de întreprinderi multinaționale. 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 de întreprinderi multinaționale 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 să facă acest lucru dacă participațiile sale în capitalurile proprii ar fi tranzacționate la o bursă publică de titluri de valoare în jurisdicțiile în care aceasta are rezidența fiscală.
- ii) în respectul grup de întreprinderi multinaționale 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 respectul 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 de întreprinderi multinaționale 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 de întreprinderi multinaționale 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 [Jurisdicția], 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 [Jurisdicția] aflate în posesia grupurilor de întreprinderi multinaționale care au entități constitutive în [Jurisdicția].

Articolul 2

Obligația de depunere

1. Fiecare societate-mamă finală a unui grup de întreprinderi multinaționale care este rezident fiscal în [țara] va depune un Raport țară cu țară în conformitate cu cerințele articolului 4 la [administrația fiscală a jurisdicției] 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 de întreprinderi multinaționale va depune un Raport țară cu țară în conformitate cu cerințele articolului 4 la [Administrația fiscală a jurisdicției] cu privire la exercițiul financiar de raportare al unui grup de întreprinderi multinaționale 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) b se aplică una dintre următoarele condiții:
 - a) societatea-mamă finală a grupului de întreprinderi multinaționale 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 până la data specificată la articolul 5 pentru depunerea Raportului țară cu țară pentru exercițiul financiar de raportare; sau,
 - c) a existat un Eșec sistemic al jurisdicției de rezidență fiscală a societății-mamă finale care a fost notificat de [Administrația fiscală a jurisdicției] entității constitutive rezidente în scopuri fiscale în [țara].

În cazul în care există mai multe entități constitutive ale aceluiași grup de întreprinderi multinaționale 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 de întreprinderi multinaționale poate desemna una dintre

aceste entități constitutive să depună Raportul țară cu țară în conformitate cu cerințele articolului 4 la [administrația fiscală din jurisdicție] cu privire la orice exercițiu financiar de raportare la sau înainte de data specificată la articolul 5 și să notifice [administrația fiscală din jurisdicție] că depunerea este destinată să îndeplinească cerința de depunere a tuturor entităților constitutive ale unui astfel de grup de întreprinderi multinaționale care sunt rezidente în scopuri fiscale în [țara].

3. 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 a jurisdicției] cu privire la orice exercițiu financiar de raportare dacă grupul de întreprinderi multinaționale 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 exercițiu financiar printr-o entitate-mamă surogat care depune acest Raport 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 a jurisdicției] cu privire la un Eșec sistemic;
- d) jurisdicția unde are rezidența fiscală societatea-mamă surogat a fost informată în conformitate cu alineatul 3 de către entitatea constitutivă cu rezidența fiscală în jurisdicția sa că ea este societatea-mamă surogat;
- e) a fost transmisă o notificare către [Administrația fiscală din jurisdicție] în conformitate cu articolul 3 alineatul 2.

Articolul 3

Înștiințare

1. Orice entitate constitutivă a unui grup de întreprinderi multinaționale care este rezidentă în scopuri fiscale în [Jurisdicția] va notifica [Administrația fiscală a jurisdicției] 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 de întreprinderi multinaționale care este rezidentă în scopuri fiscale în [țara] nu este societatea-mamă finală și nici societatea-mamă surogat, aceasta va notifica [administrația fiscală a jurisdicției] cu privire la identitatea și rezidența fiscală a entității raportoare, cel târziu până la [ultima zi a exercițiului financiar de raportare al respectivului grup de întreprinderi multinaționale].

Articolul 4

Raportul țară cu țară

1. În sensul prezentei [titlul legii], Raportul țară cu țară cu privire la un grup de întreprinderi multinaționale 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, profitul nedistribuit, numărul de salariați și active corporale, altele decât numerarul sau echivalentele de numerar pentru fiecare jurisdicție în care își desfășoară activitatea grupul de întreprinderi multinaționale;
 - ii) identificarea fiecărei entități constitutive din grupul de întreprinderi multinaționale, 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 va fi depus într-o formă identică și aplicând definițiile și instrucțiunile conținute în modelul standard prevăzut în [Anexa III la capitolul V din Ghidul OCDE privind prețurile de transfer, deoarece acestea pot fi modificate periodic] / [Anexa III la Documentația privind prețurile de transfer pentru rapoarte și Raportul țară cu țară 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 [titlu legii] se depune în termen de cel mult 12 luni de la ultima zi a exercițiului financiar de raportare al grupului de întreprinderi multinaționale.

Articolul 6

Utilizarea și confidențialitatea informațiilor din Raportul țară cu țară

1. [Administrația fiscală din jurisdicție] 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 din jurisdicție] nu se vor baza pe Raportul țară cu țară.

2. [Administrația fiscală din jurisdicție] 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 materie fiscală.

Articolul 7

Sanțiuni

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 penalizare 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 de întreprinderi multinaționale 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 această Convenție trebuie să fie în vigoare și să producă efecte în legătură cu acestea înainte ca schimbul automat de Rapoarte țară cu țară (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 (IMN) 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 de întreprinderi multinaționale 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, țările 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 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 impunerii 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;

Acum, 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 „**Jurisdicție**” înseamnă o țară sau un teritoriu pentru care Convenția este în vigoare și 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 respectivă, persoanele și autoritățile enumerate în Anexa B la Convenție;
- c) 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 publică de titluri de valoare;
- d) Termenul **„Grup de întreprinderi multinaționale”** 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 de întreprinderi multinaționale exclus;
- e) termenul **„Grup de întreprinderi multinaționale 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 contemplat în acesta;
- f) Termenul **„Entitate constitutivă”** înseamnă (i) orice unitate operațională separată a unui grup de întreprinderi multinaționale 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 de întreprinderi multinaționale ar fi tranzacționate pe o bursă publică de titluri de valoare, (ii) orice unitate operațională separată care este exclusă din situațiile financiare consolidate ale grupului de întreprinderi multinaționale exclusiv din motive de dimensiune sau importanță 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;

- 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 de întreprinderi multinaționale;
- 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 contemplate în acesta;
- i) 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*;
- 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 de întreprinderi multinaționale

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 de întreprinderi multinaționale 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 neciproke 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 neciproke 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 neciproke.

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, se va schimba mai întâi un Raport țară cu țară, cu privire la exercițiul financiar al grupului de întreprinderi multinaționale 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, Raportul țară cu țară trebuie să fie schimbat numai dacă ambele autorități competente au prezentul Acord în vigoare și jurisdicțiile lor respective au în vigoare o legislație 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 de întreprinderi multinaționale 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

Colaborare 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 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 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 faptul că informațiile din Raportul țară cu țară *per se* 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 de întreprinderi 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, 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 și, dacă dorește, prin intermediul Secretariatului organismului de coordonare, să implice 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 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. O autoritate competentă trebuie să transmită, în momentul semnării prezentului Acord sau cât mai curând posibil după aceea, o înștiințare Secretariatului organismului de coordonare:

- a) că jurisdicția sa 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) precizarea dacă jurisdicția urmează să fie inclusă în lista Jurisdicțiilor nereciproce;
- c) specificarea uneia sau mai multor 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 utilizarea corespunzătoare a informațiilor din Rapoartele țară cu țară, astfel 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 să aibă prezentul acord în vigoare cu 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 înștiințării 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 e vor fi puse la dispoziția altor semnatori, la cererea scrisă a Secretariatului organismului de coordonare.

5. O autoritate 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 și, dacă dorește, prin intermediul Secretariatului organismului de coordonare, să implice alte autorități competente care au prezentul Acord în vigoare în vederea găsirii unei soluții acceptabile la această problemă.

6. O autoritate competentă își poate înceta participarea la prezentul Acord sau, în ceea ce privește o anumită autoritate competentă, prin înștiințarea 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 înștiințare tuturor semnatarilor Acordului atunci când o nouă autoritate competentă semnează acordul.

Întocmit în limba engleză și franceză, ambele texte fiind în egală măsură autentice.

Anexa la Acord – Chestionar privind confidențialitatea și protecția datelor

1. Cadrul juridic

Un cadru 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 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?	
1.2 Legislația internă	
Domeniile 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 informației 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 dezvăluirilor 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, o administrație fiscală ar trebui 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.	
2.1.3 Politicile la plecarea angajaților/consultanților	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	Politici la plecarea angajaților/consultanților privind încetarea accesului la informații confidențiale
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	
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	
2.5 Controlul accesului	
Domeniile de aplicare ale listei de verificare principale	Politici și proceduri de control al accesului: personal autorizat și schimbul 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 virusilor 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 (virusi) 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 asigură 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 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 [Țara A] și [Țara 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.

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.

1. Autoritățile competente vor conveni asupra uneia sau mai multor metode de transmitere a datelor, inclusiv asupra standardelor de criptare.

SECȚIUNEA 4

Colaborare 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 înștiințări 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
[Jurisdicția A]

Autoritatea competentă pentru
[Jurisdicția 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 entităților 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 [Țării A], [...] și în cazul [Țării 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 de întreprinderi multinaționale 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 de întreprinderi multinaționale ar fi tranzacționate la o bursă publică de titluri de valoare; (ii) orice astfel de unitate operațională care este exclusă din situațiile financiare consolidate ale grupului de întreprinderi multinaționale exclusiv din motive de dimensiune sau de importanță și (iii) orice sediu permanent al oricărei unități operaționale separate a unui grup de întreprinderi multinaționale 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 de întreprinderi multinaționale;
- 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 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 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 de întreprinderi multinaționale 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 de întreprinderi multinaționale 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 de întreprinderi multinaționale la care se referă Raportul țară cu țară.
3. Autoritățile competente vor schimba automat Rapoartele țară cu țară printr-o schemă comună în meta-lingajul 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 înștiințării.

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, 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 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
[Țara A]

Autoritatea competentă pentru
[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 menținute 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. Datele 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 menținerea 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 Premier, 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 ar trebui să fie aceleași ca în Exemplul 2. Aceasta ar trebui să fie remunerată pentru funcțiile de înregistrare pe care le îndeplinește, dar nu ar trebui să împartă în alt mod randamentele derivate din exploatarea imobilizărilor necorporale, inclusiv randamentele generate de dispoziția imobilizărilor 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 Premier 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 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 experimentat 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 dezvoltate, 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 contingente către Societatea A pentru dreptul de utilizare a imobilizărilor necorporale, pe baza veniturilor licențiatilor presupuși 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 efectuată de administrația fiscală din țara B a angajamentului 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 angajament 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 ar trebui să fie o rentabilitate ajustată la risc a angajamentului 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%.³⁷ 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 încorect Societatea B ca parte testată, în detrimentul Societății A).

Exemplul 7

16. Primero este societatea-mamă a unui grup de întreprinderi multinaționale 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 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-l scoată de pe piață. Societatea S suportă costuri substanțiale în legătură cu rechemarea. Primero nu rambursează Societății S aceste costuri legate de rechemare sau pentru cererile de despăgubire pentru produse rezultate.

19. În aceste condiții, există o inconsecvență între dreptul revendicat de Primero la venituri obținute din exploatarea imobilizărilor necorporale ale Produsului X și neasumarea costurilor asociate riscurilor care susțin această afirmație. O ajustare a prețurilor de transfer ar fi adecvată pentru a remedia

³⁷ 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 ar trebui 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.

neconcordanța. Pentru a determina ajustarea adecvată, ar fi necesar să se determine tranzacția reală dintre părți prin aplicarea dispozițiilor Secțiunii D.1 din Capitolul I. În acest sens, ar fi 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 a țării X, produce ceasuri care sunt comercializate în multe țări din întreaga lume sub marca și denumirea comercială R. Primair este proprietarul înregistrat al mărcii comerciale R și al denumirii comerciale. Numele R este cunoscut 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 numele R nu este cunoscut 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 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 reexporte ceasuri care poartă marca comercială R și denumirea comercială. Activitatea unică a societății S este comercializarea și distribuția de ceasuri care poartă marca comercială R și denumirea comercială. 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 prelucrare 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

aferente stocurilor, 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 modelele publicitare, 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 sensul prezentului 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 către Primair pentru ceasurile R ar trebui analizat separat de remunerația pe care societatea S o primește pentru activitățile de marketing pe care le 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, Întreprinderea S se angajează într-o strategie care este în concordanță cu acordul său cu Primair de a dezvolta piața țării 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 nu se impune nicio ajustare a prețurilor de transfer 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 nicio 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 din țara Y pe piață. 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 revizuieste și nu aprobă bugetul de marketing sau detaliile de proiectare 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 1-3, 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 1-3. Până la sfârșitul anului 2, marca comercială R și denumirea comercială au devenit stabilite 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 măsura în care comerciantul/distribuitorul poate împărtăși beneficiile potențiale ale acestor activități. Să presupunem că inspecțiile administrațiilor fiscale din țara Y concluzionează, pe baza unei revizui 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. Faptele 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 măsura în care comerciantul/distribuitorul poate împărtăși 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 performanța sa de funcții suplimentare sau mai intense 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 beneficia (sau de a suferi o pierdere) de 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 dincolo de ceea ce întreprinderile independente în tranzacții potențial comparabile cu drepturi similare suportă 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 de 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 rentabilitate 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.
- 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 de 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 putea să beneficieze de cheltuielile de marketing și distribuție pe care le suportă 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 suportarea acestor riscuri suplimentare. În acest caz, Societatea S a întreprins activități de dezvoltare a pieței și a suportat cheltuieli de marketing dincolo de 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. Natura pe termen scurt a 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. Faptele 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 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 plătit 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 activităților 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 de marketing și distribuție nu obține drepturi în scopul stabilirii prețurilor de transfer pentru mărci comerciale și immobilizări necorporale similare, altele decât dreptul de a utiliza astfel de immobilizări necorporale în distribuirea unui produs de marcă furnizat de entitatea îndreptățită la veniturile obținute din exploatarea acestor immobilizări 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. Faptele 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 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. În legătură cu 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 distribuitori 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 comparabilitatea 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 ar trebui să fie remunerată cu un randament suplimentar 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 lua în considerare, 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 de întreprinderi multinaționale. 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 produse noi. 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 pentru 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 imobilizări 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 fapte 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 cea a societății S. Îndeplinește funcțiile importante legate de această activitate, cum ar fi bugetarea, stabilirea programelor de cercetare, proiectarea proiectelor și finanțarea și controlul cheltuielilor. În aceste condiții, Shuyona are dreptul la randamente 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 ajustările prețurilor de transfer sunt necesare pentru a reflecta suma pe care un furnizor de servicii de cercetare și dezvoltare comparabil ar fi plătit 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 de întreprinderi multinaționale. 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 atribue 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 proprietății legale a Shuyona asupra imobilizărilor necorporale, dar prin observarea faptului că, din cauza contribuțiilor societății S sub formă de funcții, active și riscuri, ar putea fi asigurată o remunerație adecvată societății S pentru contribuțiile sale, confirmând că societatea S nu ar trebui 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, Shuyona ar trebui 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 de întreprinderi multinaționale. 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 echivalent 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 ar trebui să fie delimitată cu exactitate ca furnizarea de finanțare de către societatea T,

echivalentă cu costurile immobilizărilor necorporale achiziționate și 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, 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 de fabricație, societatea T are dreptul la cel mult o rentabilitate 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 nu au un interes permanent în profiturile obținute din vânzările de produse dezvoltate prin cercetarea lor.

60. Societatea A transferă brevete și immobilizări 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 immobilizările 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 immobilizări 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 immobilizări 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 fapte începe prin recunoașterea faptului că, în urma transferului, Societatea S este proprietarul legal al immobilizărilor 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 immobilizările 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 immobilizările 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 immobilizărilor necorporale, aceasta nu ar trebui să aibă dreptul la toate profiturile obținute din exploatarea immobilizărilor necorporale. Deoarece Societatea S nu are capacitatea de a controla riscurile legate de cercetare, Societatea A ar trebui să fie tratată ca purtând 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 ar trebui 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 ar trebui să fie delimitată cu exactitate ca furnizarea de finanțare de către Societatea S, echivalentă cu costurile immobilizărilor necorporale achiziționate și dezvoltarea continuă. Drept urmare, Societatea S are dreptul doar la o rentabilitate 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 un 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 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 ar trebui 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 acordă 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 atribuie 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 immobilizări 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 formată 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;
- cedarea 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 ar trebui 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 întreprindere 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 întreprinderilor 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 competitorii 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 produsele afiliaților de distribuție.

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 immobilizărilor necorporale. Aceasta afirmă că astfel de venituri pot fi atribuite immobilizărilor 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 immobilizărilor 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 immobilizărilor 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 feroviară 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 cu specificitate 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 ar trebui 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 ar trebui 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 immobilizărilor 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 mare, inclusiv personal de conducere responsabil pentru tehnologiile de tipul 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 conducerea 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 a prețului în condiții de valoare de piață care trebuie plătit de Societatea S pentru immobilizările 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 immobilizările necorporale specifice transferate Societății S și cele reținute de Societatea T. Definițiile și evaluările immobilizărilor 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 ar trebui să se reflecte fie în valoarea immobilizărilor corporale și necorporale transferate Societății S, fie în valoarea immobilizărilor 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 immobilizări 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 ar trebui să aibă dreptul la o remunerație pentru această valoare, fie ca parte a prețului plătit de Societatea S pentru drepturile transferate asupra immobilizărilor 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, ar trebui 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 immobilizări 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 immobilizărilor necorporale transferate.

Exemplul 24

86. Zhu este o întreprindere implicată în consultanță în 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 un interes 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 revizuri și personalizări.

87. Presupunând că Societatea S, o întreprinderii 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 întreprinderea asociată prin furnizarea angajaților care au lucrat în contractul cu Banca A, să lucreze 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 ar trebui să recunoască faptul că Societatea S a primit două beneficii de la Zhu care impune 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 proprietar al lui Zhu, care a fost utilizat ca bază pentru sistemul software livrat Băncii B. Remunerația care trebuie plătită de Societatea S către Zhu ar trebui să includă compensații atât pentru servicii, cât și pentru drepturile asupra software-ului.

Exemplul 25

89. Prathamika este societatea-mamă a unui grup de întreprinderi multinaționale. 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 ar trebui 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 de întreprinderi multinaționale implicate în dezvoltarea și vânzarea de produse software. Osnovni achiziționează 100% din acțiunile Societății S, o societate cotate 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. Alocarea prețului de achiziție efectuată în scopuri contabile de către 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 immobilizările 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 ar trebui să plătească o sumă pentru immobilizările necorporale ale Societății S transferate și drepturile asupra immobilizărilor necorporale care reflectă o cotă corespunzătoare din prima prețului de achiziție. În măsura în care prima prețului de achiziție poate fi atribuită exclusiv complementarității de produse din afara piețelor Societății T, prima prețului de achiziție nu trebuie luată în considerare la determinarea prețului de piață plătit de Societatea T pentru immobilizările necorporale ale Societății S legate de piața geografică a Societății T. Valoarea atribuită immobilizărilor 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 de întreprinderi multinaționale 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 de întreprinderi multinaționale. 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 forfetar. 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 de evaluare aplică o metodă de evaluare care evaluează 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 CUP. 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 parametri 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 80 atribuite brevetului.

Exemplul 28

101. Societatea A este societatea-mamă a unui grup de întreprinderi multinaționale cu operațiuni în țara S. Societatea B este membră a grupului de întreprinderi multinaționale cu operațiuni în țara T, iar Societatea C este, de asemenea, membră a grupului de întreprinderi multinaționale cu operațiuni în țara U. Din motive comerciale valabile, grupul de întreprinderi multinaționale 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 sunt vândute societății C pentru o sumă forfetară, inclusiv brevete, mărci comerciale, know-how și relații cu clienții. 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 de întreprinderi multinaționale nu este în măsură să identifice tranzacții necontrolate comparabile care pot fi utilizate într-o analiză a prețurilor de transfer a prețului 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 immobilizărilor necorporale specifice.

103. În aceste condiții, pentru a determina remunerația în condiții de valoare de piață care trebuie plătită de Societatea C pentru immobilizările necorporale vândute de Societatea B, poate fi adecvat să se evalueze immobilizările 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 immobilizărilor 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 de întreprinderi multinaționale 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 forfetară. În aceste condiții, Pervichnyi și Societatea S încearcă să identifice un preț în condiții de valoare de piață pentru immobilizările 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 reziduale (după remunerarea tuturor activităților funcționale ale altor membri ai grupului de întreprinderi multinaționale 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 reziduale având o valoare actualizată de 1 100 dacă ar deține immobilizările necorporale și ar fabrica produsul în țara Y. Diferența dintre valoarea actuală a fluxului de trezorerie rezidual după impozitare al Pervichnyi și valoarea actuală a fluxului de numerar rezidual 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 immobilizărilor 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, fluxul 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 luarea în considerare a tuturor faptelor și circumstanțelor relevante, ar lăsa-o cu o situație fiscală ulterioară mai mică decât ar putea obține prin neimplicarea 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 ar trebui să ia în considerare modul în care întreprinderile independente care tranzacționează în condiții de valoare de piață ar lua în considerare 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 ar genera Pervichnyi după 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. Faptele acestui 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.

Îndrumări pentru administrațiile fiscale cu privire la aplicarea abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat

1. Introducere

1. Acțiunea 8 din Planul de acțiune BEPS a impus elaborarea unor reguli de stabilire a prețurilor de transfer sau a unor măsuri speciale pentru transferurile de imobilizări necorporale greu de evaluat, menite să prevină erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor prin direcționarea imobilizărilor necorporale între membrii grupului.

2. Rezultatul acestei lucrări se găsește în Secțiunea D.4 din Capitolul VI revizuit al Ghidului privind prețurile de transfer, conținut în Raportul final din 2015 pentru acțiunile 8-10, „Alinierea rezultatelor prețurilor de transfer cu crearea de valoare” (Raportul BEPS TP) și adoptat acum în mod oficial ca parte a Ghidului. Secțiunea D.4 abordează tratamentul imobilizărilor necorporale greu de evaluat (HTVI) în scopul stabilirii prețurilor de transfer. Această secțiune conține o „abordare compatibilă cu principiul valorii de piață pe care administrațiile fiscale îl pot adopta pentru a se asigura că administrațiile fiscale pot stabili în ce situații acordurile de stabilire a prețurilor stabilite de contribuabili sunt în condiții de valoare de piață și se bazează pe o ponderare adecvată a evoluțiilor sau evenimentelor previzibile care sunt relevante pentru evaluarea anumitor imobilizări necorporale greu de evaluat și în ce situații nu este cazul” (alineatul 6.188). Abordarea imobilizărilor necorporale greu de evaluat protejează administrațiile fiscale de efectele negative ale asimetriei informațiilor, asigurându-se că administrațiile fiscale pot lua în considerare rezultatele *ex post* ca dovezi prezumtive cu privire la caracterul adecvat al acordurilor de stabilire a prețurilor *ex ante*. În cadrul demersului, contribuabilul are posibilitatea de a respinge astfel de probe prezumtive prin demonstrarea fiabilității informațiilor care susțin metodologia de stabilire a prețurilor adoptată la momentul efectuării tranzacției controlate. Există o serie de scutiri suplimentare care, în cazul în care sunt îndeplinite condițiile care reglementează aceste scutiri, fac ca abordarea să fie inaplicabilă. Este important faptul că, în cazul în care se aplică abordarea, o administrație fiscală are dreptul să utilizeze, în evaluarea *ex ante* a acordurilor de stabilire a prețurilor, dovezile *ex post* privind rezultatele financiare pentru a contribui la determinarea acordurilor de stabilire a prețurilor în condiții de valoare de piață care ar fi fost încheiate între întreprinderi independente la momentul tranzacției (a se vedea alineatul 6.192). Cu toate acestea, dovezile *ex post* nu ar trebui utilizate fără a analiza dacă informațiile pe care se bazează rezultatele *ex post* ar fi putut sau ar fi trebuit în mod rezonabil să fie luate în considerare de către întreprinderile

asociate la momentul încheierii tranzacției (a se vedea alineatul 6.188).

3. Raportul BEPS TP mandatează elaborarea instrucțiunilor către administrațiile fiscale cu privire la implementarea abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat. Aceste instrucțiuni au scopul de a ajunge la o înțelegere și o practică comună în rândul administrațiilor fiscale cu privire la modul de aplicare a ajustărilor care rezultă din aplicarea abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat. Aceste instrucțiuni ar trebui să îmbunătățească coerența și să reducă riscul dublei impuneri economice.

4. Raportul BEPS TP prevede, de asemenea, că aplicarea practică a scutirilor enumerate la alineatul 6.193 din Raportul BEPS TP, inclusiv măsurarea materialității și a perioadelor de timp cuprinse în scutirile actuale, va fi revizuită până în 2020 în lumina experienței ulterioare.

5. Abordarea asimetriei informaționale dintre informațiile vaste aflate la dispoziția contribuabilului și absența informațiilor aflate la dispoziția administrației fiscale, altele decât cele pe care le poate prezenta contribuabilul, se află în centrul motivului instrucțiunilor privind imobilizările necorporale greu de evaluat din Capitolul VI Secțiunea D.4 din Ghid. Atunci când o imobilizare necorporală a cărei valoare este dificil de cuantificat este transferată, este probabil ca fiecare dintre părțile implicate în tranzacție să pregătească o evaluare la momentul tranzacției, folosind ipoteze bazate pe cunoștințele sale specializate, expertiza și perspectiva asupra mediului de afaceri în care imobilizarea necorporală este dezvoltată sau exploatată. Problema pentru administrația fiscală este că evaluarea este extrem de dificil de evaluat în mod obiectiv, deoarece o astfel de evaluare se poate baza în întregime pe informațiile furnizate de contribuabil. O astfel de asimetrie a informațiilor restricționează capacitatea administrațiilor fiscale de a stabili sau verifica, într-un stadiu incipient, evoluțiile sau evenimentele care ar putea fi considerate relevante pentru stabilirea prețurilor unei tranzacții care implică transferul de active necorporale sau drepturi asupra activelor necorporale, precum și măsura în care apariția unor astfel de evoluții sau evenimente sau direcția pe care o iau ar fi putut fi prevăzută sau era previzibilă în mod rezonabil la momentul încheierii tranzacției.

6. Instrucțiunile privind imobilizările necorporale greu de evaluat își propune să ofere un instrument pentru administrațiile fiscale pentru a aborda această problemă. În cazul imobilizărilor necorporale care se încadrează în definiția imobilizărilor necorporale greu de evaluat regăsită la alineatul 6.189 și în anumite condiții, administrațiile fiscale au dreptul să considere rezultatele *ex post* ca dovezi prezumtive cu privire la caracterul adecvat al acordurilor de stabilire a prețurilor *ex ante*. În cazul în care veniturile sau fluxurile de numerar reale sunt semnificativ mai mari sau mai mici decât veniturile sau fluxurile de numerar anticipate pe care s-a bazat stabilirea prețurilor, atunci există dovezi prezumtive (din perspectiva administrației fiscale) că veniturile sau fluxurile de numerar preconizate utilizate în evaluarea inițială ar fi trebuit să fie mai mari sau mai mici și că ponderarea probabilității unui astfel de rezultat necesită o analiză atentă, luând în considerare ceea ce era cunoscut și ar fi putut fi anticipat la momentul încheierii tranzacției care implică

imobilizări necorporale greu de evaluat. Cu toate acestea, ar fi incorect să se bazeze evaluarea revizuită pe veniturile reale sau fluxurile de numerar fără a lua în considerare și probabilitatea, la momentul tranzacției, a realizării veniturilor sau fluxurilor de numerar.

7. Această evaluare a acordurilor de stabilire a prețurilor *ex ante* pe baza rezultatelor *ex post* va lua în considerare în mod necesar îndrumările conținute în Capitolele I-III și, în special, îndrumările din Capitolele VI și VIII din prezentul Ghid.

8. În efectuarea unei astfel de evaluări, administrațiile fiscale pot lua în considerare nu numai rezultatele *ex post* luate ca dovezi prezumtive (în limitele Secțiunii D.4 din Capitolul VI din prezentul Ghid) cu privire la caracterul adecvat al acordului de stabilire a prețurilor *ex ante*, ci și orice alte informații relevante legate de tranzacția privind imobilizările necorporale greu de evaluat care devin disponibile administrațiilor fiscale și care ar fi putut sau ar fi trebuit în mod rezonabil să fie cunoscute și luate în considerare de întreprinderile asociate la momentul încheierii tranzacției (a se vedea Secțiunea B.5 din Capitolul III).

9. Foarte important, chiar dacă abordarea imobilizărilor necorporale greu de evaluat nu este aplicabilă unei anumite tranzacții, o ajustare poate fi totuși adecvată în conformitate cu alte părți ale acestui Ghid, inclusiv alte secțiuni din Capitolul VI.

10. Orice aplicare a abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat ar trebui să se facă într-un mod care să promoveze certitudinea fiscală pentru contribuabili și să reducă riscul dublei impuneri care rezultă dintr-o ajustare primară, având în vedere legislația internă a jurisdicției (de exemplu, termenul de prescripție aplicabil) și cadrul convenției. Administrațiile fiscale ar trebui să identifice și să acționeze asupra tranzacțiilor asociate imobilizărilor necorporale greu de evaluat cât mai curând posibil.

11. Natura abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat necesită în mod inevitabil analizarea problemelor de sincronizare. În unele cazuri, timpul scurs între transferul imobilizărilor necorporale greu de evaluat și apariția rezultatelor *ex post* poate să nu corespundă ciclurilor de audit sau perioadelor de timp administrative și statutare. Această problemă poate fi mai acută atunci când o ajustare este adecvată în cadrul abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat în tranzacțiile care implică active necorporale care se califică drept imobilizări necorporale greu de evaluat în conformitate cu alineatul 6.189 și care au o perioadă de incubație lungă – adică perioada de după transfer și înainte ca activele necorporale să poată fi exploatate comercial și să poată fi obținute venituri (a se vedea alineatul 6.190).

12. Impactul problemelor conexe cadrului temporal nu trebuie supraestimat, deoarece există deja un decalaj de timp în ciclurile tipice de audit. De exemplu, să presupunem că un audit al anilor 1-3 este efectuat în anul 5; în cursul auditului, administrația fiscală poate identifica nu numai un

transfer al unei imobilizări necorporale a cărei valoare este dificil de cuantificat în anul 1, dar și rezultatele *ex post* ale transferului respectiv care pot fi evaluate în timpul procesului de audit. Administrațiile fiscale sunt încurajate să identifice transferurile de potențiale imobilizări necorporale greu de evaluat, să evalueze ipotezele făcute de contribuabil în evaluarea imobilizărilor necorporale și să caute informații despre evoluțiile care conduc la rezultate *ex post* care pot pune sub semnul întrebării aceste ipoteze, chiar și atunci când aceste rezultate apar în anii ulterioari celor care fac obiectul auditului, pentru a fi în măsură să ia în considerare adecvarea prețurilor *ex ante*.

13. Administrațiile fiscale ar trebui să aplice practicile de audit pentru a se asigura că tranzacțiile de imobilizări necorporale greu de evaluat sunt identificate și că se acționează cât mai curând posibil. Cu toate acestea, trebuie avut în vedere faptul că, în unele cazuri, poate fi dificil pentru administrațiile fiscale să efectueze o evaluare a riscurilor la momentul tranzacției sau chiar la scurt timp după aceea, să evalueze fiabilitatea informațiilor pe care s-au bazat prețurile sau să ia în considerare dacă transferul este evaluat în condiții de valoare de piață. O astfel de analiză poate fi posibilă numai la câțiva ani după tranzacție. În cadrul abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat, administrația fiscală poate, în anumite circumstanțe, să utilizeze rezultatele *ex post* pentru a lua în considerare caracterul rezonabil al proiecțiilor și ponderile de probabilitate luate în considerare în evaluare la momentul tranzacției.

14. Aceste instrucțiuni pentru administrațiile fiscale cu privire la aplicarea abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat nu trebuie utilizate pentru a întârzia sau eluda procedurile normale de audit. De fapt, rămâne important să se identifice transferurile de imobilizări necorporale greu de evaluat cât mai curând posibil și să se acționeze cu celeritate pe baza probelor prezumtive ca o chestiune de bună practică administrativă și pentru a evita dificultățile cu termenele administrative sau statutare pentru audituri și reevaluări. Niciun aspect al acestor instrucțiuni nu modifică acele termene, care sunt o chestiune de suveranitate a jurisdicțiilor.

15. Pentru a spori certitudinea fiscală pentru contribuabili și pentru a reduce riscul dublei impuneri, este de dorit ca abordarea imobilizărilor necorporale greu de evaluat să fie aplicată în mod consecvent. Cu toate acestea, unele jurisdicții pot întâmpina dificultăți în aplicarea abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat, de exemplu, din cauza ciclurilor scurte de audit sau a unui termen scurt de prescripție. Aceste instrucțiuni nu impun jurisdicțiilor să adopte legislație care vizează depășirea acestor dificultăți, dar nu împiedică jurisdicțiile să ia în considerare modificări specifice ale procedurilor sau legislației (cum ar fi introducerea unei cerințe de notificare promptă a transferului sau licenței unei imobilizări necorporale care se încadrează în definiția imobilizărilor necorporale greu de evaluat sau modificarea termenului normal de prescripție).

16. În aplicarea abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat cuprinse în Secțiunea D.4 din Capitolul VI, administrațiile fiscale pot face ajustări adecvate, inclusiv ajustări care reflectă o structură alternativă de

stabilire a prețurilor care diferă de cea adoptată de contribuabil, dar reflectă una care ar fi fost făcută de întreprinderi independente în circumstanțe comparabile pentru a lua în considerare incertitudinea de evaluare în stabilirea prețurilor tranzacției (de exemplu, plăți intermediare, redevențe de funcționare cu sau fără elemente ajustabile, clauze de ajustare a prețurilor sau o combinație a acestor caracteristici). A se vedea alineatele 6.185 și 6.192. Deoarece imobilizările necorporale greu de evaluat sunt imobilizări necorporale pentru care nu există comparabile fiabile, nu se poate aștepta ca administrațiile fiscale să justifice ajustările structurii prețurilor prin referirea la tranzacții necontrolate care implică imobilizări necorporale comparabile.

17. Unele dintre modalitățile practice în care poate fi aplicată abordarea imobilizărilor necorporale greu de evaluat sunt ilustrate în exemplele din secțiunea următoare. Aplicarea abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat trebuie să se bazeze pe următoarele principii:

- În cazul în care se aplică abordarea imobilizărilor necorporale greu de evaluat, administrațiile fiscale pot lua în considerare rezultatele *ex post* ca dovezi prezumtive cu privire la caracterul rezonabil al ipotezelor acordurilor de stabilire a prețurilor *ex ante*.
- Rezultatele *ex post* informează determinarea evaluării care ar fi fost efectuată la momentul tranzacției; cu toate acestea, ar fi incorect să se bazeze evaluarea pe veniturile sau fluxurile de numerar reale fără a lua în considerare dacă întreprinderile asociate ar fi putut sau ar fi trebuit în mod rezonabil să cunoască și să ia în considerare, la momentul transferului imobilizărilor necorporale greu de evaluat, informațiile legate de probabilitatea obținerii unor astfel de venituri sau fluxuri de numerar.
- În cazul în care o evaluare revizuită arată că imobilizarea necorporală a fost transferată subevaluată sau supraevaluată în comparație cu prețul în condiții de valoare de piață, prețul revizuit al imobilizării necorporale transferate poate fi evaluat în scopuri fiscale, luând în considerare clauzele de ajustare a prețurilor și/sau plățile contingente, indiferent de profilurile de plată afirmate de contribuabil, în conformitate cu alineatul 16.
- Administrațiile fiscale ar trebui să aplice practici de audit pentru a se asigura că dovezile prezumtive bazate pe rezultatele *ex post* sunt identificate și luate în considerare cât mai curând posibil.

2. Exemple³⁸

18. Următoarele exemple vizează ilustrarea aplicării practice a unei ajustări a prețurilor de transfer care rezultă din aplicarea instrucțiunilor privind imobilizările necorporale greu de evaluat. Ipotezele făcute cu privire la acordurile de valoare de piață și ajustările prețurilor de transfer determinate în exemple sunt destinate numai scopurilor ilustrative și nu ar trebui considerate ajustări de prescriere și acorduri de valoare de piață în cazuri reale sau în anumite industrii. Instrucțiunile privind imobilizările necorporale greu de evaluat trebuie aplicate în fiecare caz în funcție de faptele și împrejurările specifice ale acestuia.

19. Aceste exemple fac următoarele ipoteze:

- Tranzacția implică transferul unei imobilizări necorporale (sau drepturi asupra acesteia) care îndeplinește criteriile pentru imobilizări necorporale greu de evaluat de la alineatul 6.189, și anume, (i) nu există comparabile fiabile și (ii) la momentul încheierii tranzacției, proiecțiile fluxurilor de numerar viitoare sau ale veniturilor preconizate a fi derivate din imobilizarea necorporală transferată sau ipotezele utilizate pentru evaluarea imobilizării necorporale sunt extrem de incerte, ceea ce face dificilă prezicerea nivelului de succes final al imobilizării necorporale la momentul transferului.
- Scutirile de la aplicarea abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat prevăzute la alineatul 6.193 nu sunt aplicabile, cu excepția cazului în care se discută în mod specific.
- Drept urmare, instrucțiunile privind imobilizările necorporale greu de evaluat sunt aplicabile, iar 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*.
- O ajustare a prețurilor de transfer este justificată pentru tranzacție.

20. În plus, exemplele fac referire la tehnicile de evaluare care utilizează valoarea actualizată a veniturilor proiectate sau a fluxurilor de numerar derivate din exploatarea imobilizărilor necorporale transferate. Nici aceste instrucțiuni de aplicare, nici exemplele de mai jos nu sunt destinate să impună utilizarea tehnicilor de evaluare care utilizează valoarea actualizată a veniturilor proiectate sau a fluxurilor de numerar pentru determinarea prețului în condiții de valoare de piață al tranzacțiilor care implică imobilizări

³⁸ Rețineți că faptul că aceste exemple se concentrează asupra sectorului farmaceutic nu trebuie interpretat ca limitând aplicarea abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat prevăzute în Secțiunea D.4 a Capitolului VI din Ghid sau a acestor instrucțiuni pentru această industrie. Abordarea imobilizărilor necorporale greu de evaluat conținută în Secțiunea D.4 din Ghid și aceste instrucțiuni se aplică tranzacțiilor care implică imobilizări necorporale care se califică drept imobilizări necorporale greu de evaluat în conformitate cu alineatul 6.189, indiferent de industria sau sectorul în care au loc.

necorporale greu de evaluat. Prin urmare, trimiterile la o astfel de tehnică de evaluare nu trebuie interpretate ca implicând concluzii cu privire la adecvarea tehnicii într-un anumit caz. Instrucțiunile privind aplicarea metodelor bazate pe valoarea actualizată a fluxurilor de numerar preconizate sunt cuprinse în Capitolul VI alineatele 6.153- 6.178, iar aceste instrucțiuni privind aplicarea ar trebui aplicate într-un mod care să fie în concordanță cu alte îndrumări relevante cuprinse în Ghidul privind prețurile de transfer.

Exemplul 1

21. Societatea A, rezidentă a țării A, a brevetat un compus farmaceutic. Societatea A a încheiat teste preclinice pentru compus și a trecut cu succes compusul prin fazele I și II ale studiilor clinice. Societatea A transferă în anul 0 drepturile de brevet către o parte afiliată, societatea S, rezidentă în țara S. Societatea S va fi responsabilă pentru Studiile de fază III în urma transferului. Pentru a determina prețul brevetului pentru medicamentul parțial dezvoltat, părțile au făcut o estimare a veniturilor preconizate sau a fluxurilor de numerar care vor fi obținute în urma exploataării medicamentului odată finalizat pe durata de viață rămasă a brevetului. Să presupunem că prețul astfel derivat la momentul transferului era de 700 și că acesta a fost plătit ca sumă forfetară în anul 0.

22. În special, contribuabilul a presupus că vânzările nu vor depăși 1.000 pe an și că comercializarea nu va începe până în anul 6. Rata de actualizare a fost determinată prin referire la date externe care analizează riscul de eșec al medicamentelor dintr-o categorie terapeutică similară în același stadiu de dezvoltare. Chiar dacă administrația fiscală a țării A ar fi avut cunoștință de aceste fapte referitoare la transferul drepturilor de brevet în anul 0, aceasta ar fi avut puține mijloace de a verifica caracterul rezonabil al ipotezelor contribuabilului referitoare la vânzări.

Scenariul A

23. În anul 4, administrația fiscală a țării A verifică întreprinderea A pentru anii 0-2 și obține informații că comercializarea a început de fapt în cursul anului 3, deoarece studiile de fază III au fost finalizate mai devreme decât se preconiza. Vânzările din anii 3 și 4 corespund vânzărilor care au fost proiectate, la momentul transferului, să fie realizate în anii 6 și 7. Contribuabilul nu poate demonstra că evaluarea sa inițială a luat în considerare posibilitatea ca vânzările să apară în perioadele anterioare și nu poate demonstra că o astfel de evoluție a fost imprevizibilă.

24. Administrația fiscală utilizează dovezile prezumtive furnizate de rezultatul *ex post* pentru a stabili că evaluarea efectuată la momentul efectuării tranzacției nu a luat în considerare posibilitatea efectuării vânzărilor în anii anteriori. Evaluarea inițială a contribuabilului este revizuită pentru a include posibilitatea ajustată în mod corespunzător la risc a vânzărilor anterioare, rezultând o valoare actualizată netă revizuită a medicamentului în anul 0 de 1.000 în loc de 700. Valoarea actualizată netă revizuită ia în considerare, de

asemenea, funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate în legătură cu imobilizările necorporale greu de evaluat de către fiecare dintre părți înainte de tranzacție și anticipate în mod rezonabil, la momentul tranzacției, care urmează să fie efectuate, utilizate sau asumate de fiecare dintre părți după tranzacție. Prin urmare, în sensul exemplului, să presupunem că prețul în condiții de valoare de piață anticipat în anul 0 ar fi trebuit să fie de 1.000. Rețineți că valoarea de 1.000 nu este neapărat valoarea actualizată netă a drepturilor transferate numai pe baza rezultatului real (a se vedea alineatul 6 din aceste instrucțiuni).

25. În conformitate cu abordarea imobilizărilor necorporale greu de evaluat, administrația fiscală are dreptul să facă o ajustare pentru a evalua profiturile suplimentare de 300 în anul 0.

Scenariul B

26. Administrația fiscală utilizează probele prezumtive furnizate de rezultatele *ex post* pentru a stabili că evaluarea efectuată la momentul efectuării tranzacției nu a luat în considerare posibilitatea efectuării vânzărilor în anii anteriori. Evaluarea inițială a contribuabilului este revizuită pentru a include posibilitatea ajustată în mod corespunzător la risc a vânzărilor care au loc în anii anteriori, rezultând o valoare actualizată netă revizuită a medicamentului în anul 0 din 800 în loc de 700. Prin urmare, în sensul exemplului, să presupunem că prețul de piață anticipat în anul 0 ar fi trebuit să fie de 800. Rețineți că valoarea de 800 nu este neapărat valoarea actualizată netă a drepturilor transferate numai pe baza rezultatului real (a se vedea alineatul 6 din aceste instrucțiuni).

27. În conformitate cu abordarea imobilizărilor necorporale greu de evaluat, administrația fiscală are dreptul să facă o ajustare pentru a evalua profiturile suplimentare de 100 în anul 0. Cu toate acestea, în acest exemplu, scutirea prevăzută la punctul (iii) de la alineatul 6.193 se aplică deoarece ajustarea remunerației pentru transfer se încadrează în limita de 20% din remunerația stabilită la momentul tranzacției.

Exemplul 2

28. Faptele sunt aceleași ca la alineatele 21-22. Pe baza acestor fapte, presupunem că în anul 7, administrația fiscală a țării A auditează întreprinderea A pentru anii 3-5 și obține informații că vânzările în anii 5 și 6 ale produsului la care se referă brevetul au fost semnificativ mai mari decât cele preconizate. În evaluarea inițială, contribuabilul nu a proiectat vânzări mai mari de 1.000 într-un an, dar rezultatele din fiecare an 5 și 6 arată vânzări de 1.500. Contribuabilul nu poate demonstra că evaluarea sa inițială a luat în considerare posibilitatea ca vânzările să atingă aceste niveluri și nu poate demonstra că atingerea acelui nivel de vânzări s-a datorat unei evoluții imprevizibile.

29. Administrația fiscală utilizează dovezile prezumtive furnizate de rezultatele *ex post* pentru a stabili că posibilitatea unor vânzări mai mari ar fi trebuit luată în considerare în evaluare. Evaluarea inițială a contribuabilului este revizuită pentru a include posibilitatea ajustată în mod corespunzător la risc a vânzărilor care au loc în anii anteriori, rezultând o valoare actualizată netă revizuită a medicamentului în anul 0 din 1.300 în loc de 700. Valoarea actualizată netă revizuită ia în considerare, de asemenea, funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate în legătură cu imobilizările necorporale greu de evaluat de către fiecare dintre părți înainte de tranzacție și anticipate în mod rezonabil, la momentul tranzacției, care urmează să fie efectuate, utilizate sau asumate de fiecare dintre părți după tranzacție. Prin urmare, în sensul exemplului, să presupunem că prețul în condiții de valoare de piață anticipat în anul 0 ar fi trebuit să fie de 1.300. Rețineți că valoarea de 1.300 nu este neapărat valoarea actualizată netă a drepturilor transferate numai pe

baza rezultatului real (a se vedea alineatul 6 din aceste instrucțiuni).

30. În conformitate cu abordarea imobilizărilor necorporale greu de evaluat, administrația fiscală are dreptul să facă o ajustare pentru a evalua profiturile suplimentare de 600. Să presupunem, în sensul prezentului exemplu, că nu se aplică niciuna dintre excepțiile enumerate la alineatul 6.193 din Capitolul VI din Ghid.

31. O modalitate de a implementa ajustarea este reevaluarea prețului plătit în anul 0. Cu toate acestea, revizuirea semnificativă a plății sumei forfetare evidențiază riscurile prezentate de incertitudinea ridicată în evaluarea imobilizărilor necorporale și dă naștere la luarea în considerare, în lumina acestei incertitudini semnificative, a faptului dacă ajustările compatibile cu o structură de plată alternativă ar putea fi mai consecvente cu ceea ce ar fi făcut părțile neafiliate (a se vedea alineatul 16 din aceste instrucțiuni și alineatul 6.183 din Capitolul VI din Ghid).

32. Dovezile acordurilor de stabilire a prețurilor pentru transferul de imobilizări necorporale în circumstanțe comparabile pentru a aborda incertitudinea ridicată a evaluării pot indica alternative adecvate pentru efectuarea ajustării în anul 0. De exemplu, să presupunem că în sectorul farmaceutic este obișnuit să se transfere drepturi de brevet către părți independente printr-o combinație între o plată inițială forfetară și acorduri suplimentare de plată contingentă pe baza finalizării cu succes a fazelor de dezvoltare sau a aprobărilor de reglementare pe o anumită piață. În acest caz, să presupunem că primele aprobări de piață au fost obținute în anul 3. Prin urmare, administrația fiscală poate stabili că este în concordanță cu practicile de valoare de piață în circumstanțe comparabile să recupereze plata insuficientă printr-o plată suplimentară în anul 3. Rețineți că acest paragraf nu intenționează și nu implică faptul că modificarea formei de plată poate avea loc numai atunci când există o practică obișnuită în sectorul de afaceri relevant cu privire la forma de plată pentru transferul unui anumit tip de imobilizări necorporale.

33. Principiile ilustrate de acest exemplu se aplică indiferent dacă administrația fiscală efectuează efectiv un audit pentru anii 0-2 și apoi un al doilea audit pentru anii 3-5 sau dacă efectuează doar audituri pentru anii 3-5. În ambele scenarii, o revizuire a evaluării inițiale este justificată pe baza dovezilor *ex post* apărute în anul 7 și, sub rezerva oricăror limitări ale convenției sau ale dreptului intern, subevaluarea poate fi recuperată pe baza abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat conținute în Secțiunea D.4 din Capitolul VI (a se vedea alineatul 6.192).

3. Prevenirea și soluționarea litigiilor în legătură cu abordarea imobilizărilor necorporale greu de evaluat

34. Scopul acestor instrucțiuni este de a îmbunătăți consecvența în aplicarea abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat de către jurisdicții, reducând astfel riscul dublei impuneri economice. În plus față de

aceste instrucțiuni, pot exista și alte instrumente la dispoziția contribuabililor pentru a evita cazurile de dublă impunere și pentru a spori certitudinea fiscală în tranzacțiile immobilizărilor necorporale greu de evaluat.

35. În special, Capitolul IV din prezentul Ghid discută în detaliu acordurile de preț în avans (APA), care, dacă sunt încheiate bilateral sau multilateral între autoritățile competente partenere prin convenție, oferă un nivel sporit de certitudine în jurisdicțiile implicate, reduc probabilitatea dublei impuneri și pot preveni în mod proactiv litigiile privind prețurile de transfer. Recunoscând rolul APA în prevenirea dublei impuneri și oferind certitudine contribuabililor, alineatul 6.193 din prezentul Ghid împiedică aplicarea abordării immobilizărilor necorporale greu de evaluat atunci când transferul acestora intră sub incidența unui APA bilateral sau multilateral în vigoare pentru perioada în cauză între jurisdicțiile cesionarului și cedentului.

36. În acest sens, Raportul final BEPS pentru Acțiunea 14 „Eficientizarea mecanismelor de rezolvare a disputelor” (Raportul BEPS privind Acțiunea 14) recomandă ca bună practică punerea în aplicare a APA bilaterale, imediat ce o jurisdicție are capacitatea de a face acest lucru (Bune practici nr. 4). În plus, unul dintre elementele Raportului BEPS privind Acțiunea 14 este că jurisdicțiile cu programe bilaterale APA prevăd revocarea APA în cazuri adecvate, sub rezerva termenelor aplicabile în cazul în care faptele și circumstanțele relevante din exercițiile financiare anterioare sunt aceleași și sub rezerva verificării acestor fapte și circumstanțe la audit.

37. În cazul în care aplicarea abordării immobilizărilor necorporale greu de evaluat duce la dubla impunere, îndrumările de la alineatul 6.195 afirmă că ar fi important să se permită soluționarea unor astfel de cazuri prin accesul la procedura amiabilă în temeiul convenției aplicabile. În consecință, aceste instrucțiuni trebuie citite în coroborare cu Articolul 25 și cu comentariul său și cu angajamentul asumat în raportul final BEPS privind Acțiunea 14. Acest raport descrie standardul minim privind soluționarea litigiilor la care s-au angajat membrii Cadrelui incluziv privind BEPS, care constă în măsuri specifice pentru a elimina obstacolele din calea unei proceduri amiabile eficiente și eficiente.

38. În contextul abordării immobilizărilor necorporale greu de evaluat, este deosebit de relevant faptul că, în conformitate cu Articolul 25, procedura amiabilă „poate fi inițiată de către contribuabil fără a aștepta până când impozitul considerat de acesta a fi neconform cu Convenția a fost perceput sau notificat acestuia. Pentru a putea iniția procedura, acesta trebuie, și este suficient dacă o face, să stabilească că acțiunile unuia sau ale ambelor state contractante vor duce la o astfel de impozitare și că această impozitare apare ca un risc care nu este doar posibil, ci probabil” (a se vedea alineatul 14 din Comentariul la Articolul 25 din Modelul de Convenție Fiscală). Această posibilitate în temeiul convenției fiscale aplicabile poate atenua unele dintre preocupările apărute în legătură cu problemele legate de calendar și poate reduce cazurile de dublă impunere nerezolvată.

39. În cele din urmă, una dintre cele mai bune practici recomandate în raportul BEPS privind Acțiunea 14 și care este relevantă pentru tranzacțiile

imobilizărilor necorporale greu de evaluat este că, sub rezerva dispozițiilor Articolului 25 alineatul 1, jurisdicțiile implementează proceduri adecvate pentru a permite, în anumite cazuri și după o evaluare fiscală inițială, solicitările contribuabililor pentru soluționarea pe mai mulți ani prin intermediul MAP a problemelor recurente cu privire la exercițiile financiare pentru care au fost depuse declarații, în cazul în care faptele și circumstanțele relevante sunt aceleași și sub rezerva verificării acestor fapte și circumstanțe în cazul unui control.

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 de întreprinderi multinaționale 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. Să presupunem că costurile și valoarea serviciilor 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)	<u>2.000</u>	(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: Beneficiu pentru societatea A:

Serviciu 1: 15 unități × 120 pe unitate	1.800	
Serviciu 2: 10 unități × 105 pe unitate	<u>1.050</u>	
Total	2.850	(50% din valoarea totală de 5.700)

Beneficiu pentru societatea B

Service 1: 15 unități × 120 pe unitate	1 800	
Service 2: 10 unități × 105 pe unitate	<u>1 050</u>	
Total	2 850	(50% din valoarea totală de 5 700)

5. În conformitate cu ACC-ul, valoarea contribuțiilor societății A și societății B ar trebui 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 ar trebui 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 vedea 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. Faptele 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 ar trebui să suporte 50% din costul total sau 2.500. Costul contribuției în natură a 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 ar trebui 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. Faptele 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, că calculul costurilor și valorii serviciilor 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)	<u>2.000</u>	(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)	<u>2.100</u>	(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:

Beneficiu pentru societatea A:

Beneficiu pentru societatea B

Serviciu 1: 15 unități * 103 pe unitate	1.545	
Serviciu 2: 10 unități * 105 pe unitate	<u>1.050</u>	
Total	2.595	(50% din valoarea totală de 5.190)
Beneficiu pentru societatea B		
Serviciu 1: 15 unități * 103 pe unitate	1.545	
Serviciu 2: 10 unități * 105 pe unitate	<u>1.050</u>	
Total	2.595	(50% din valoarea totală de 5.190)

13. În conformitate cu ACC-ul, valoarea contribuțiilor societății A și societății B ar trebui 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 ar trebui 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 va 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 ar trebui să suporte costurile asociate cu 50% din costul total al contribuțiilor (2.500). În consecință, societatea B ar trebui 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)	<u>2.000</u>	(40% din costurile totale)
Costul total pentru grup	5.000	
Valoarea contribuției societății A (30 unități * 120 pe unitate)	3.600	(60% din totalul contribuțiilor)
Valoarea contribuției societății B (20 unități * 120 pe unitate)	<u>2.400</u>	(40% din totalul contribuțiilor)
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:

Beneficiu pentru societatea A:

Serviciu 1: 15 unități × 120 pe unitate	1.800	
Serviciu 2: 10 unități × 120 pe unitate	<u>1.200</u>	
Total	3.000	(50% din valoarea totală de 6.000)

Beneficiu pentru societatea B

Serviciu 1: 15 unități × 120 pe unitate	1.800	
Serviciu 2: 10 unități × 120 pe unitate	<u>1.200</u>	
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 ar trebui 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 propriului personal, 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) ar trebui să fie determinată în conformitate cu îndrumările din Capitolul VI și s-ar baza 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).³⁹ Cu toate

³⁹ 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 ar trebui 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 GHIDUL OCDE PRIVIND PREȚURILE DE TRANSFER © A.N.A.F. 2022

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 contribuțiilor preexistente ale societății B la imobilizări necorporale 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 ar trebui să plătească 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.
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.

trebuie deduse orientări cu privire la nivelul rentabilității în condiții de valoare de piață pentru participanții la ACC.

Recomandarea Consiliului privind stabilirea prețurilor 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 încorporate 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 aceluiași 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 jurisdicții;

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 de întreprinderi multinaționale 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, atunci când evaluează și, dacă este necesar, ajustează prețurile de transfer între întreprinderile asociate în scopul determinării venitului impozabil, Ghidul – având în vedere întregul Ghid 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 ar trebui 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 materie 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 aderă 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.

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

Într-o economie globală în care întreprinderile multinaționale joacă un rol important, guvernele trebuie să se asigure că profiturile impozabile ale întreprinderilor multinaționale nu sunt transferate în mod artificial în afara jurisdicției lor și că baza de impozitare raportată de întreprinderile multinaționale în țara lor reflectă activitatea economică desfășurată în cadrul acesteia. Pentru contribuabili, este esențial să se limiteze riscurile dublei impunerii economice. *Liniile directe OCDE privind prețurile de transfer* oferă îndrumări cu privire la aplicarea „principiului valorii de piață”, care este consensul internațional privind evaluarea tranzacțiilor transfrontaliere între întreprinderile asociate.

Această ediție din ianuarie 2022 include îndrumările revizuite privind aplicarea metodei tranzacționale de împărțire a profitului și îndrumările pentru administrațiile fiscale privind aplicarea abordării imobilizărilor necorporale greu de evaluat convenite în 2018, precum și noile îndrumări privind prețurile de transfer pentru tranzacțiile financiare aprobate în 2020. În cele din urmă, această ediție conține, de asemenea, modificări de conformitate care au fost aduse *Liniilor directe ale OCDE privind prețurile de transfer*. *Liniile directe ale OCDE privind prețurile de transfer* au fost aprobate de Consiliul OCDE în versiunea lor originală în 1995.

2022



PRINT ISBN 978-92-64-52691-4
PDF ISBN 978-92-64-92191-7



9 789264 526914

