

RO

RO

RO



COMISIA EUROPEANĂ

Bruxelles, 25.1.2011
COM(2011) 16 final

**COMUNICARE A COMISIEI CĂTRE PARLAMENTUL EUROPEAN, CONSILIU ȘI
COMITETUL ECONOMIC ȘI SOCIAL EUROPEAN**

**privind lucrările Forumului comun al UE pentru prețurile de transfer în perioada
aprilie 2009 - iunie 2010 și propunerile aferente 1. Îndrumări pentru serviciile intra-
grup cu valoare adăugată mică și 2. Posibile abordări ale cazurilor triunghiulare non-
UE**

COMUNICARE A COMISIEI CĂTRE PARLAMENTUL EUROPEAN, CONSILIU ȘI COMITETUL ECONOMIC ȘI SOCIAL EUROPEAN

privind lucrările Forumului comun al UE pentru prețurile de transfer în perioada aprilie 2009 - iunie 2010 și propunerile aferente 1. Îndrumări pentru serviciile intra-grup cu valoare adăugată mică și 2. Posibile abordări ale cazurilor triunghiulare non-UE

1. INTRODUCERE

Este binecunoscut faptul că globalizarea din ce în ce mai accentuată duce la apariția unor probleme practice de natură fiscală atât pentru societățile multinaționale (SMN), cât și pentru administrațiile fiscale (AF) în momentul stabilirii prețului tranzacțiilor transnaționale între societăți asociate. Abordarea adoptată de statele membre ale Uniunii Europene pentru a evalua în mod corect prețul acestor tranzacții este bazată pe principiul deplinei concurențe (*arm's length principle*)¹. Principiul deplinei concurențe se bazează pe comparația făcută între condițiile aplicate de întreprinderi asociate și condițiile care ar fi fost aplicate de întreprinderi independente.

Interpretarea și aplicarea principiului deplinei concurențe variază însă de la o administrație fiscală la alta și de la administrații fiscale la companii. Acest lucru poate avea drept rezultat un anumit grad de incertitudine, costuri mai mari și probabil și o dublă impunere sau chiar neimpozitare, ceea ce afectează în mod negativ buna funcționare a pieței interne.

Pentru a răspunde acestor probleme, Comisia a constituit în octombrie 2002 un grup de experți, cunoscut sub denumirea de Forumul comun al UE pentru prețurile de transfer (FCPT)² care a fost mandatat să găsească soluții practice la problemele ce apar în urma aplicării principiului deplinei concurențe, în special în interiorul UE.

Această comunicare este un raport referitor la lucrările FCPT din perioada aprilie 2009 – iunie 2010 și trage anumite concluzii cu privire la viitoarele lucrări ale grupului de experți.

2. REZUMATUL ACTIVITĂȚILOR FORUMULUI COMUN AL UE PENTRU PREȚURILE DE TRANSFER

În perioada aprilie 2009 – iunie 2010 FCPT s-a reunit de patru ori. S-au purtat discuții cu privire la două subiecte. Primul dintre ele se referă la tranzacțiile intragrup iar celălalt la soluționarea diferendelor legate de dubla impunere în cazul în care o

¹ Principiul deplinei concurențe se regăsește în articolul 9 al Convenției Fiscale Model a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE). OCDE a elaborat și „Ghidul prețurilor de transfer pentru companiile multinaționale și administrațiile fiscale”.

² Comunicarea Comisiei către Consiliu, Parlamentul European și Comitetul Economic și Social European: „Spre o piață internă fără bariere – o strategie pentru a oferi întreprinderilor o bază de impozitare consolidată a impozitului pe profit pentru activitățile acestora în Uniunea Europeană”, COM(2001) 582 final, 23.10.2001, p.21.

întreprindere asociată din afara UE este implicată în tranzacție (cazurile triunghiulare non-UE). A fost întocmit câte un raport pentru fiecare subiect în parte. De asemenea, s-au efectuat monitorizări pentru a evalua gradul de implementare a inițiativelor anterioare ale FCPT. Discuțiile începute în perioada acoperită de prezentul raport, dar nefinalizate încă se referă la chestiuni legate de IMM-uri și la un acord special intra-grup cunoscut sub denumirea de acord de contribuție la costuri. De asemenea, FCPT a început elaborarea viitorului său program de lucru.

2.1. Concluziile FCPT cu privire la serviciile intra-grup cu valoare adăugată mică

O caracteristică a globalizării tot mai accentuate a companiilor multinaționale este gama largă de servicii intra-grup. Odată cu multiplicarea acestui tip de servicii a crescut și volumul de resurse necesare pentru respectarea principiului deplinei concurențe. A devenit, de asemenea, evident faptul că incidența dublei impuneri în cazul unor astfel de servicii este în creștere.

În special, s-a pus în evidență faptul că evaluarea unei categorii specifice de servicii intra-grup, clasificate drept servicii intra-grup cu valoare adăugată mică, în funcție de principiul deplinei concurențe ridică anumite probleme. Problema principală ar fi riscul de a se aloca prea multe resurse documentării și controlării acestor servicii cu valoare adăugată mică și lipsa de îndrumări referitoare la acest tip de servicii. Obiectivul era deci obținerea unei mai bune eficiențe. Raportul FCPT care figurează în apendicele I utilizează o dublă abordare. În primul rând, acesta situează în context amploarea evaluărilor care s-ar putea dovedi necesare pentru o anumită categorie de servicii intra-grup. În al doilea rând, raportul oferă îndrumări precise cu privire la modul de efectuare a unei evaluări. Abordarea combinată are drept rezultat un set de îndrumări referitoare la serviciile intra-grup cu valoare adăugată mică.

Având în vedere gama largă de servicii intra-grup, raportul indică anumiți parametri ai tipurilor de servicii care ar putea beneficia de abordarea sugerată în raport.

Raportul pune în evidență anumite principii de bază. De exemplu: toate costurile relevante sunt deductibile, sub rezerva dispozițiilor din legislația națională, trebuie puse la dispoziție informații relevante și de bună calitate, iar pentru evaluarea serviciilor intra-grup cu valoare adăugată mică trebuie utilizată o abordare flexibilă.

Raportul detaliază apoi modul de aplicare al acestor principii și oferă îndrumări cu privire la chestiuni care în mod regulat se dovedesc problematice. Exemple de asemenea aspecte sunt: analiza unui grup de costuri, definirea costurilor suportate de acționari, și evaluarea unui cost stabilit pe baza principiului deplinei concurențe și a unei documentații elaborate pe baza aceluiași principiu.

O evaluare efectuată în conformitate cu îndrumările poate fi utilă și în alte domenii conexe, cum ar fi rezolvarea conflictelor legate de dubla impunere sau stabilirea sancțiunilor legate de documentația prețurilor de transfer.

Raportul ajunge la concluzia că îndrumările propuse vor facilita o mai bună evaluare a anumitor servicii intra-grup. S-a remarcat faptul că anumite elemente propuse ar putea fi aplicate și la evaluarea altor categorii de servicii. În fine, s-a indicat faptul că nevoia de a supraveghea efectele implementării îndrumărilor, în cazul în care vor fi aprobate de statele membre, va fi o acțiune importantă în cadrul viitoarelor lucrări ale FCPT.

2.2. Concluziile FCPT cu privire la cazurile triunghiulare non-UE

Operațiunile triunghiulare se referă la tranzacțiile care implică prețuri de transfer între două companii asociate din statele membre și care sunt deosebit de greu de rezolvat deoarece o altă companie asociată, dintr-un al treilea stat, are o influență semnificativă în urma căreia s-a obținut un preț care nu corespunde prețului obținut în condiții de concurență deplină.

Pot fi deosebite două tipuri de operațiuni triunghiulare: cele care implică doar companii asociate din UE și cele care implică o companie asociată din afara UE. FCPT a întocmit deja un raport cu privire la primul tip de operațiuni triunghiulare, raport care a fost inclus în Codul de conduită revizuit pentru aplicarea efectivă a Convenției de arbitraj³. Raportul FCPT din apendicele II se concentrează asupra celui de-al doilea tip de operațiuni triunghiulare, cunoscute sub denumirea de operațiuni triunghiulare non-UE.

Pentru început, raportul definește tipurile de operațiuni triunghiulare. Apoi, explorează și propune diverse abordări posibile care ar putea fi utile în soluționarea conflictelor legate de dubla impunere.

Printre abordările posibile se numără: îmbunătățirea și extinderea rețelei de convenții fiscale, retroactivitatea unui acord de prețuri în avans și o aplicare flexibilă a unora dintre procedurile legate de procedura acordului reciproc.

Finalizarea raportului este importantă din două motive. În primul rând, acesta oferă sugestii pragmatice pentru a rezolva dificultățile din momentul de față și, în al doilea rând, oferă o bază solidă pe care să se structureze discuțiile viitoare pe marginea subiectului, în lumina experienței viitoare.

2.3. Activitatea de monitorizare

Monitorizarea și gestionarea implementării efective a rapoartelor sale este o sarcină permanentă a FCPT.

O analiză a raportului statistic privind cazurile deschise în cadrul Convenției de arbitraj a arătat că sunt numeroase cazuri încă nerezolvate. Pentru a putea identifica motivele acestei întârzieri ar fi util să dispunem de informații mai detaliate și, din acest motiv, formatul raportului va fi revizuit.

A fost măsurat impactul implementării Codului de conduită asupra documentării prețurilor de transfer pentru companiile asociate în cadrul Uniunii Europene (DPTUE). FCPT a precizat în raport că de la adoptarea sa, codul a fost recunoscut ca standard sau punct de referință. Acest lucru este valabil chiar și în cazul în care societățile multinaționale nu aderă în mod oficial la cod, el fiind (un element) facultativ pentru acestea.

³ Comunicare a Comisiei către Consiliu, Parlamentul European și Comitetul Economic și Social European cu privire la lucrările Forumului comun al UE pentru prețurile de transfer în perioada martie 2007 - martie 2009 și la o propunere conexasă pentru un cod de conduită revizuit pentru aplicarea efectivă a Convenției de arbitraj [90/436/CEE din 23 iulie 1990 COM(2009) 472 final, p.7 și 10].

Printre îmbunătățirile sugerate ale codului se numără utilizarea unei limbi comune pentru elaborarea rapoartelor și o mai mare acceptare a elementelor de comparație paneuropene în evaluarea prețurilor.

Concluzia generală la care s-a ajuns a fost însă că, înainte de a fi revizuit, codul are nevoie de mai mult timp pentru fi implementat. A existat un decalaj între adoptarea acestuia în 2006 și manifestarea efectelor sale asupra controalelor. FCPT a hotărât să reanalizeze chestiunea peste doi sau trei ani, când va avea loc un al doilea exercițiu de monitorizare.

2.4. Actualizarea programului de lucru actual și a celui viitor

Programul de lucru pe care se bazează mandatul actual al FCPT a fost aprobat în septembrie 2007. S-a convenit asupra examinării a cinci subiecte. Primul subiect, supravegherea, este în curs. Al doilea și al treilea subiect au făcut obiectul unor rapoarte, unul cu privire la îmbunătățirea convenției de arbitraj și al doilea referitor la serviciile intra-grup. Nu demult au început lucrările la al patrulea și al cincilea subiect, întreprinderile mici și mijlocii și acordurile de contribuție la costuri. Finalizarea acestor lucrări este așteptată în cursul anului 2011.

Pe lângă subiectele aprobate din program, au fost înregistrate două subiecte de rezervă: modalități alternative de soluționare a conflictelor și evaluarea riscurilor. În comunicarea Comisiei referitoare la implementarea efectivă a Convenției de arbitraj⁴ se indica faptul că este necesară continuarea discuțiilor cu privire la două chestiuni: instituirea unui secretariat permanent și independent pentru buna funcționare a Convenției de arbitraj și interacțiunea dintre Convenția de arbitraj și articolul 25 paragraful 5 din Convenția fiscală model a OCDE (CFM). . Aceste două aspecte vor trebui examinate în viitor.

FCPT a identificat deja alte trei chestiuni care ar putea fi avute în vedere pentru lucrările viitoare: impactul recente revizuirii a articolului 7 din Convenția fiscală model a OCDE, ajustările compensatorii și ajustările secundare.

De asemenea, în cursul lunilor mai și iunie 2010, Comisia a desfășurat o consultare publică privind „Convențiile pentru evitarea dublei impuneri și piața internă: cazuri concrete de dublă impunere”. O primă analiză a răspunsurilor primite arată că prețurile de transfer rămân una din principalele preocupări legate de dubla impunere. Analiza răspunsurilor va continua, iar FCPT ar putea juca un rol în rezolvarea problemelor ridicate.

3. CONCLUZIILE COMISIEI

Comisia continuă să privească grupul de experți FCPT ca o resursă valoroasă pentru rezolvarea problemelor legate de prețurile de transfer și oferirea de soluții pragmatice la o mulțime de chestiuni legate de aceste prețuri.

⁴

Comunicare a Comisiei către Consiliu, Parlamentul European și Comitetul Economic și Social European cu privire la lucrările Forumului comun al UE pentru prețurile de transfer în perioada martie 2007 - martie 2009 și la o propunere conexasă pentru un cod de conduită revizuit pentru aplicarea efectivă a Convenției de arbitraj [90/436/CEE din 23 iulie 1990 COM(2009) 472 final, p. 9].

Comisia remarcă în special faptul că raportul privind serviciile intra-grup cu valoare adăugată mică rezolvă în mod direct una dintre principalele sarcini pe care Comisia le-a identificat în momentul în care a creat FCPT, mai precis, o aplicare mai uniformă în Uniunea Europeană a regulilor în materie de prețuri de transfer.

Comisia sprijină în totalitate concluziile și sugestiile FCPT cu privire la serviciile intra-grup cu valoare adăugată mică din îndrumările atașate. Concret, Comisia este de părere că îndrumările reprezintă o bună foaie de parcurs pentru o evaluare mai adaptată a tipurilor de servicii definite.

Comisia invită Consiliul să aprobe îndrumările propuse referitoare la serviciile intra-grup cu valoare adăugată mică și invită statele membre să implementeze rapid în legislația națională sau în normele administrative recomandările din îndrumări.

De asemenea, Comisia sprijină în totalitate concluziile și sugestiile FCPT cu privire la cazurile triunghiulare non-UE. În acest sens, ea salută faptul că FCPT a tratat aceste chestiuni de actualitate și a urmărit evoluția lor. Comisia este de părere că utilizarea, în măsura posibilului, a abordărilor și considerațiilor procedurale propuse în raport va ajuta la soluționarea cazurilor triunghiulare non-UE.

Comisia invită Consiliul să aprobe raportul propus cu privire la cazurile triunghiulare non-UE și invită statele membre să implementeze în legislația națională sau în normele administrative practici conforme abordărilor și considerațiilor procedurale din raport.

Statele membre sunt invitate să prezinte Comisiei rapoarte anuale privind măsurile luate pentru punerea în aplicare și buna funcționare practică a acestor îndrumări. Pe baza acestor rapoarte, Comisia va reexamina periodic îndrumările.

În acest context, Comisia ia notă de concluziile activității de monitorizare și așteaptă rezultatele lucrărilor din momentul de față ale FCPT referitoare la întreprinderile mici și mijlocii și la acordurile de contribuție la costuri.

De asemenea, Comisia estimează că mandatul FCPT, care expiră în martie 2011, trebuie prelungit.

Apendicele I

ÎNDRUMĂRI PENTRU SERVICIILE INTRA-GRUP CU VALOARE ADĂUGATĂ MICĂ

I. INTRODUCERE

1. Capitolul VII din Ghidul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) referitor la prețurile de transfer pentru companiile multinaționale (CMN) și administrațiile fiscale (ghidul OCDE) examinează „problemele ce apar în a stabili, din perspectiva prețurilor de transfer, dacă serviciile au fost prestate de către un membru al unui grup CMN altor membri ai aceluși grup și, dacă da, în a determina prețul de deplină concurență pentru serviciile intra-grup.” La modul mai general, capitolul studiază apoi dacă s-a prestat vreun serviciu și care ar trebui să fie costul intra-grup al unui asemenea serviciu, în scopuri fiscale, pentru a fi conform principiului deplinei concurențe.
2. Ghidul OCDE recunoaște gama largă de servicii care pot fi prestate, precum și gama variată de beneficii obținute sau așteptate în urma prestării unor astfel de servicii. Forumul comun al UE pentru prețurile de transfer (FCPT) a considerat utilă completarea listei de servicii din ghidul OCDE. În anexa I figurează o listă de servicii intra-grup prestate în mod obișnuit care pot să intre sau nu sub incidența prezentului document.
3. FCPT a identificat anumite chestiuni importante pentru examinatori (termenul „examinator” se referă la funcția de examinare exercitată de contribuabil sau de administrația fiscală) atunci când aplică îndrumările, deoarece se referă la servicii intra-grup. Printre aceste chestiuni se numără: globalizarea crescândă și prestarea centrală de servicii aferentă acesteia, creșterea cererii de resurse, posibilitatea ca costurile să devină „nerecuperabile” în sensul că nicio administrație fiscală nu le-ar accepta, și sensibilizarea cu privire la faptul că anumite prestări de servicii prezintă riscuri mai scăzute decât altele, deși acest lucru nu a părut să influențeze aplicarea practică de către examinatori a ghidului OCDE.
4. Prezentul document se concentrează asupra celor mai bune modalități de soluționare a acestor chestiuni. El nu urmărește să restricționeze dreptul administrațiilor fiscale de a efectua un control și nici dreptul unei companii multinaționale de a prezenta argumente fondate pe faptele și împrejurările specifice cazului lor în sprijinul includerii sau excluderii unui anumit serviciu. În ciuda acestui fapt, se așteaptă scăderea numărului de controale integrale ale serviciilor intra-grup care intră sub incidența prezentului document.

II. PREZENTARE GENERALĂ

5. Prezentul document se bazează pe ipoteza că administrațiile fiscale și companiile multinaționale acționează cu bunăcredință, iar principiile OCDE fac obiectul unei acceptări fără echivoc atunci când este vorba de servicii intra-grup. Prin urmare, acesta se concentrează asupra modului cel mai corespunzător și cel mai eficient prin

care un examinator poate ajunge la concluzia că în prestarea anumitor servicii intra-grup a fost aplicat principiul deplinei concurențe.

6. Este important ca propunerile din prezentul document să fie aplicate cumulativ, deoarece anumite întrebări care pot apărea la începutul procesului pot fi clarificate în mod satisfăcător ulterior, cu ocazia furnizării altor informații. De exemplu, pot exista preocupări legitime cu privire la prestarea unui anumit serviciu, care pot fi rezolvate ulterior datorită informațiilor furnizate în descriptiv. (A se vedea secțiunea VI.)
7. Elementele sau principiile-cheie ale abordării elaborate în prezentul document sunt:
 - (i) Posibilitatea repartizării tuturor costurilor, dar legislația națională nu permite neapărat deducerea integrală a acestora.
 - (ii) Existența anumitor ipoteze de bază importante cu ocazia stabilirii unui punct de plecare convenit al examinărilor.
 - (iii) Furnizarea de informații concise și specifice pentru a obține o înțelegere a tipurilor de servicii prestate și a structurii prin care sunt furnizate respectivele servicii.
 - (iv) Flexibilitate în hotărârea amplitudinii examinării necesare pentru evaluarea prestării de servicii în funcție de principiul deplinei concurențe.

III. DOMENIUL DE APLICARE AL DOCUMENTULUI

8. Definiția exhaustivă a serviciilor cărora li se aplică prezentul document nu este nici posibilă și nici dezirabilă din cauza gamei de servicii prestate intra-grup și a impactului comercial diferit pe care serviciile îl pot avea în contextul unei activități comerciale anume. În plus, orice tentativă de a da o definiție definitivă ar reduce flexibilitatea aplicării propunerilor făcute în prezentul document.
9. Este însă posibil să se aloce anumiți parametri aplicabili tipurilor de servicii intra-grup vizate prin referire la natura generală a serviciilor care trebuie incluse sau excluse și la tipul de structură prin care se alocă și se facturează serviciile.
10. Deși anumite elemente din acest document pot fi aplicate în mod util tuturor serviciilor intra-grup, ele le vizează în mod concret numai pe unele dintre acestea.
11. Serviciile asupra cărora se concentrează prezentul document sunt serviciile descrise ca fiind „liantul care cimentează structura corporativă pentru a susține principalele sale funcții” sau „de natură administrativă, conexe activității beneficiarului” sau „disponibile sau achiziționate ușor”. Caracteristica esențială a acestor servicii este faptul că deși sunt necesare, ele sunt de natură curentă și nu generează valoare adăugată mare nici pentru prestator, nici pentru beneficiar. În ceea ce privește domeniul de aplicare al prezentului document, se face distincție între serviciile care, deși au valoare adăugată mică, pot genera o cifră de afaceri mare, putând fi incluse în această abordare, și serviciile cu valoare adăugată mare, chiar dacă nu generează o cifră de afaceri importantă, și care nu intră sub incidența prezentului document.

12. Documentul nu se concentrează asupra serviciilor facturate direct, deoarece faptele și circumstanțele specifice acestora sunt, în general, evidente. El nu se referă nici la serviciile care au o valoare adăugată mare intrinsecă. Valoarea adăugată mare se referă la serviciu, prestator și beneficiar. Abordarea din acest document ar putea, în mod excepțional, să satisfacă nevoile unui examinator care trebuie să analizeze servicii legate de cercetare și dezvoltare, proprietate intelectuală, tranzacții financiare sau alte servicii care constituie un important motor comercial. În mod asemănător, activitățile care se bazează în mod inerent pe posibilitatea de a genera un beneficiu substanțial prin expunerea la risc, nu intră în parametrii avuți în vedere. Mai precis, documentul nu se referă la acordurile de contribuție la costuri.
13. Este, de asemenea, important de remarcat diferența dintre mecanismele de facturare și livrare directă și acordurile mai complexe. Nu se așteaptă ca un singur serviciu cu valoare adăugată mică, prestat la nivel central și facturat mai multor asociați prin intermediul unei chei de alocare ușor de identificat să ridice probleme. Prin urmare, acest document se concentrează asupra serviciilor multiple cu valoare adăugată mică, prestate frecvent printr-un contract unic și care implică, în general, un grup de costuri și chei de alocare.

IV. CONTROALE ȘI SERVICII INTRA-GRUP PRESTATE LA NIVEL CENTRAL

14. Este normal ca examinatorul să dorească să fie sigur că serviciile sunt prestate în conformitate cu principiile OCDE, că toate costurile sunt incluse, costurile necorespunzătoare sunt excluse și se aplică principiul deplinei concurențe. Nivelului necesar de asigurare se poate obține în diverse moduri, în funcție de caracteristicile specifice ale cazului și de abordarea generală pe care administrațiile fiscale o au față de controlul prețurilor de transfer.
15. Pentru a răspunde acestor preocupări, prezentul document sugerează abordări alternative prin care să se obțină nivelul adecvat de asigurare că principiul deplinei concurențe a fost aplicat. De asemenea, se urmărește obținerea unui echilibru între resursele disponibile, povara respectării principiilor și posibilul nivel al ajustării.
16. În mod evident, un control integral al unui anumit caz va satisface nevoile oricărui examinator, dar abordarea propusă în documentul de față urmărește obținerea într-un mod mai adaptat a aceluiași rezultat în marea majoritate a cazurilor care sunt întâlnite în mod frecvent și intră sub incidența acestui document.
17. La polul opus al abordării bazate pe un control integral, anumite administrații fiscale s-au angajat în inițiative care urmăresc consolidarea relațiilor cu CMN, în dorința de a înțelege mai bine perspectiva celeilalte părți și de a stabili o relație bazată pe încredere. La acest rezultat se poate ajunge printr-un dialog deschis și continuu, neorientat spre control, între administrațiile fiscale și CMN. De exemplu, în contextul serviciilor intra-grup prestate la nivel central, o administrație fiscală va solicita (în afara cadrului de control) explicarea modului în care funcționează sistemul companiei multinaționale. CMN se va angaja într-un dialog deschis cu administrația fiscală pentru a asigura înțelegerea perfectă a cadrului de prestări de servicii și va furniza, dacă este necesar, informații suplimentare. De asemenea, se recomandă organizarea regulată de reuniuni pentru actualizarea informațiilor furnizate. Drept rezultat, este posibil ca administrația fiscală să considere că anumite fațete ale activității CMN sunt conforme și, prin urmare, prezintă un risc scăzut. Însă,

dacă ulterior se consideră necesară efectuarea unui control, pot fi țintite mai bine domeniile cu probleme. În plus, este posibil ca anumite puncte esențiale (de exemplu dacă serviciul a fost într-adevăr prestat) să nu poată fi verificate altfel decât pe baza răspunsurilor furnizate de companie, în funcție de nivelul de încredere atins în relația dintre administrația fiscală și CMN.

18. Recunoscând însă faptul că abordarea de mai sus este prea puțin răspândită în Europa și că un control integral nu va permite ameliorarea situației actuale, atunci când este vorba de examinarea mai în detaliu a serviciilor intra-grup prestate la nivel central se recomandă utilizarea următoarelor linii directoare.

V. IPOTEZE DE BAZĂ

19. Este vorba despre următoarele ipoteze:
- (a) Serviciile vizate sunt tranzacții comerciale cu valoare adăugată mică, prezentând un risc scăzut.
 - (b) Serviciile prestate respectă principiul deplinei concurențe al OCDE, mai precis serviciile în cauză sunt prestate și prezintă pentru beneficiar un interes economic sau comercial.
 - (c) compania multinațională dispune de propriul său sistem de guvernantă și de propriile sale proceduri de control, iar serviciile prestate sunt supuse respectivului proces de guvernantă.
 - (d) La cerere, se furnizează informații de bună calitate.
20. Este acceptat faptul că unele dintre ipotezele de bază de mai sus sau toate aceste ipoteze pot fi verificate în cursul procesului.

VI. DESCRIPTIV

21. Un examinator, în lumina faptelor și circumstanțelor unui caz și în funcție de nivelul său de experiență și de cunoaștere a companiei multinaționale în cauză, poate utiliza diverse abordări atunci când solicită informațiile considerate suficiente pentru a confirma că un serviciu prestat respectă principiul deplinei concurențe. Pentru a lua o decizie în cunoștință de cauză, accesul la informații suficiente și de bună calitate este esențial. Prezentul document propune furnizarea unui descriptiv, ceea ce ar permite satisfacerea cerinței de informații.
22. Având în vedere caracterul de rutină și valoarea adăugată mică a serviciilor, descriptivul ar trebui să ofere examinatorului suficiente garanții că din perspectiva prestatorului serviciul a fost prestat, din perspectiva beneficiarului serviciul prezintă interes economic sau comercial, dar și că beneficiarul, dacă ar fi fost independent, ar fi plătit pentru respectiva activitate sau ar fi executat-o chiar el. Prin urmare, întrebarea dacă serviciul a fost prestat nu ar trebui să fie o chestiune controversată.
23. Conținutul și dimensiunea exactă a descriptivului pot varia, un descriptiv complet trebuind însă să fie relativ scurt. Este deosebit de importantă menținerea unui echilibru între nivelul de informații cerute, riscul relativ mic al serviciilor respective

și eventualele constrângeri legate de respectarea cerințelor. După caz vor fi acoperite toate sau o parte din următoarele subiecte, fără ca lista de mai jos să fie exhaustivă:

- (a) În cadrul unui control al coerenței pentru a pune prestarea de servicii în context, poate fi necesară furnizarea cu titlu indicativ a anumitor indicatori (de ex. costurile plătite pentru servicii intra-grup în raport cu cheltuielile generale de funcționare sau procentajul cifrei de afaceri din servicii intra-grup din cifra de afaceri generală). Acești indicatori trebuie interpretați ținând seama de natura activității comerciale a întreprinderii asociate.
- (b) Explicarea prestării de servicii în contextul general al activității CMN pentru a înțelege motivațiile prestatorului și ale beneficiarului. De exemplu, datorită economiilor de scară, poate fi mai eficient pentru o filială ca serviciile de plată a salariilor sau de resurse umane să fie prestate la nivel central. La fel, accesul „la cerere” la servicii informatice poate fi mai rentabil din punct de vedere economic.
- (c) O corespondență între politica globală a CMN în materie de prețuri de transfer și serviciile prestate efectiv la nivel central.
- (d) O descriere a tipurilor de servicii prestate și a beneficiarilor.
- (e) Detalii cu privire la avantajele sau avantajele scontate pentru beneficiari. Beneficiile anumitor servicii vor fi evidente (de ex. serviciile de plată a salariilor) Alte servicii, ale căror avantaje nu sunt atât de evidente, pot necesita explicații suplimentare. De exemplu, dacă se prestează servicii de activități promoționale la nivel mondial, care sunt avantajele oferite de aceste servicii unei anumite filiale?
- (f) O explicație a structurii prin care sunt furnizate serviciile respective. Pot exista fie o entitate care furnizează centralizat serviciile, fie diverse filiale care prestează servicii intra-grup specifice. Este de asemenea posibil să existe ambele sisteme, caz în care va trebui înțeleasă interacțiunea dintre ele.
- (g) O descriere a regulilor grupului legate de abordarea în materie de control și aplicarea lor în cazul serviciilor. De exemplu definirea costurilor directe și indirecte pentru a fi incluse în grupurile de costuri; implementarea de măsuri care să asigure aplicarea coerentă a cheilor de alocare pentru anumite servicii; garantarea faptului că serviciile nu sunt dublate.
- (h) O descriere a modului de constituire a unui grup de costuri.
- (i) O descriere a cheii (cheilor) de alocare.
- (j) Justificarea prin prisma principiului deplinei concurențe a ratei de adaos aplicate sau explicarea neaplicării unui adaos.
- (k) O înregistrare contabilă a serviciilor care să conțină sistemul de facturare, data decontării serviciilor, metodele de plată și bugetul raportat la ajustările reale.
- (l) O descriere a modului în care fuziunile și achizițiile sunt incorporate în sistemul de prestări de servicii.

- (m) O explicație a modului în care sunt integrate noi servicii în sistem și a modului în care se pune capăt prestării unui anumit serviciu.
 - (n) Modul de gestionare a serviciilor la cerere.
 - (o) Modalitatea de funcționare și de actualizare a sistemului de prestare de servicii.
 - (p) Documentația care poate fi furnizată.
24. Aceste informații pot fi puse la dispoziție sau furnizate în diverse moduri. Bineînțeles, poate fi furnizat un descriptiv scris. După caz, anumite informații pot fi comunicate verbal. Este, de asemenea, posibil ca examinarea contractelor scrise să ofere o privire de ansamblu asupra contextului general și să furnizeze majoritatea informațiilor din descriptiv. Toate aceste abordări, sau combinarea lor sunt valabile. Cel mai important lucru este înțelegerea modului în care funcționează sistemele de prestare de servicii.
25. După obținerea descriptivului, etapa următoare constă în a determina dacă sunt necesare explicații suplimentare și modul în care aceste informații trebuie furnizate.

VII. DOMENII SPECIFICE

26. Descriptivul va defini cadrul general și va furniza un anumit grad de detaliere. Anumite domenii sunt mai importante decât altele pentru a ajunge la o decizie motivată, mai jos fiind oferite îndrumări suplimentare în acest sens.

VII.1. A fost prestat un serviciu?

27. Este esențial ca examinatorul să fie convins că din perspectiva presatorului serviciul a fost prestat, iar din perspectiva beneficiarului serviciul prezintă o valoare economică sau comercială care contribuie la consolidarea poziției sale comerciale, dar și de faptul că beneficiarul ar fi plătit pentru respectiva activitate sau ar fi executat-o chiar el.
28. Nu este întotdeauna posibil să se furnizeze probe irefutabile cu privire la avantajele pe care un anumit serviciu le poate oferi unei întreprinderi asociate date. Trebuie realizată o interpretare rezonabilă a probelor disponibile, sprijinite de declarațiile CMN. Trebuie reamintit principiul conform căruia toate costurile pot fi alocate. Prin urmare, dacă costul unui serviciu nu poate fi alocat unei anumite întreprinderi asociate, el trebuie alocat altei întreprinderi, sub rezerva legislației naționale, care s-ar putea să nu autorizeze deducerea integrală a respectivelor costuri.
29. Așa cum s-a menționat anterior, gradul de certitudine de care are nevoie un examinator pentru a accepta că prestarea unui anumit serviciu respectă principiul deplinei concurențe variază de la caz la caz. Având în vedere caracterul de rutină, prestarea ordinară a serviciilor respective și valoarea adăugată mică a acestora, asociate cu un descriptiv al faptelor, verificarea prestării tipului de servicii la care se referă îndrumările de față nu ar trebui să fie o chestiune controversată.

VII.2. Grupuri de costuri

30. Un domeniu care în mod regulat constituie un motiv de preocupare este conținutul cantitativ și calitativ al unui grup de costuri.
31. Un examinator va dori să se asigure, la un nivel care va varia în funcție de circumstanțele specifice ale cazului, că toate costurile corespunzătoare sunt incluse în grupul respectiv, iar costurile necorespunzătoare sunt excluse. Înainte de tratarea chestiunii adaosului și a alocării, este necesară garantarea faptului că sunt excluse costurile acționarului și costurile legate de serviciile facturate direct (costul care trebuie alocat se obține prin scăderea din costurile totale a costurilor acționarului și a costurilor facturate direct). De asemenea, este importantă înțelegerea naturii costurilor rămase în grup. Costurile pot fi formate din costuri directe și indirecte, precum și din orice cheltuieli de funcționare ale întreprinderii în ansamblul său (costuri de supraveghere, costuri generale și costuri administrative), în măsura în care acestea nu au fost deja contabilizate în categoriile de costuri.
32. Prezenta secțiune din îndrumări propune diverse abordări, cu grad diferit de detaliere, pentru verificarea unui grup de costuri, după care examinează în detaliu anumite aspecte specifice ale verificării unui grup de costuri.
33. Abordările urmăresc obținerea unui echilibru între un nivel corespunzător de încredere și nivelul necesar de detaliere. Oricare din abordările descrise poate fi utilizată separat sau în combinație cu celelalte abordări și, bineînțeles, pot fi utilizate și alte abordări la fel valabile pentru a ajunge la un acord cu privire la compoziția unui grup de costuri.
34. Un examinator poate opta pentru realizarea unei evaluări de nivel înalt a unui grup de costuri prin evaluarea integrității sistemelor de contabilitate și control. O astfel de abordare necesită o bună înțelegere a sistemelor pe care se bazează CMN pentru a verifica integritatea grupului său de costuri. Va fi necesară explicarea criteriilor de control, a regulilor de aplicare a acestora și a motivelor care stau la baza adaosurilor și a cheilor de alocare aplicate. Această abordare este în mod evident legată de dialogul permanent cu CMN, descris mai sus.
35. Pentru a atinge gradul de asigurare necesar, un alt examinator poate opta pentru o examinare suplimentară selectivă/aleatorie a costurilor. Această abordare este de fapt o prelungire a celei dintâi în măsura în care este necesară o înțelegere generală a procedurilor de creare a grupului de costuri, fiind însă considerată adecvată o anchetă suplimentară limitată.
36. Un examinator poate, de asemenea, considera necesar un grad mai mare de detaliere decât cel oferit de cele două abordări descrise anterior. În acest caz va fi necesară o descriere mai detaliată a modului în care funcționează grupul de costuri. În contextul acestui document, efectuarea unui control integral al grupului de costuri rămâne însă un fapt excepțional. Cu toate acestea, pe lângă obținerea unei înțelegeri globale, poate fi solicitată furnizarea de informații suplimentare în anumite domenii relevante.
37. În funcție de abordarea care se potrivește cel mai bine faptelor și circumstanțelor cazului vizat, pot fi solicitate unele sau toate informațiile enumerate mai jos, referitoare la grupul de costuri, în măsura în care nu sunt deja furnizate în descriptiv:

- (a) Standardul de audit al societății/grupului aplicat grupului de costuri, de exemplu limitele de semnificație; nivelul de dovezi.
- (b) O explicație a metodei de contabilizare a costurilor utilizate în repartizarea costurilor directe și indirecte în grupul de costuri. În cazul în care există centre de prestare a mai multor servicii, va fi necesară explicarea modului de tratare a costurilor.
- (c) Baza în care costurile identificate drept costuri ale acționarului au fost în mod explicit excluse din grupul de costuri. Din motive de exhaustivitate, ar putea fi prezentată o analiză separată a acestor costuri.
- (d) O descriere și o analiză a rubricilor din grupul de costuri (de ex. IT, contabilitate, resurse umane).
- (e) Originea adaosurilor aplicate și identificarea costurilor alocate fără adaos.
- (f) O descriere și o analiză a costurilor alocate. În cazul în care costurile serviciilor la nivel mondial vor fi atribuite companiilor asociate, furnizarea de informații mai detaliate va fi deosebit de utilă.
- (g) O corespondență între costurile totale din grupul de costuri și costurile totale alocate pentru a garanta că acestea din urmă nu sunt mai mari decât costurile totale.

VII.3. Facturarea

- 38. Trebuie atrasă atenția asupra așteptărilor legitime legate de realizarea unui analize critice a grupurilor de costuri.
- 39. De multe ori facturile nu sunt disponibile atunci când costurile atribuite sunt clasificate intern în costuri directe sau indirecte. În astfel de situații va fi necesară explicarea logicii și a procedurii aplicate pentru a ajunge la costurile atribuite. În absența unor cifre clare, este necesară utilizarea propriului raționament pentru a aprecia dacă un anumit cost trebuie sau nu inclus în grupul de costuri și dacă valoarea acestuia reflectă în mod corect costurile suportate.
- 40. În cazul în care există facturi, în multe cazuri acestea conțin o combinație de costuri externe ale unor părți terțe și costuri interne cumulate într-o factură finală. Costul final este reprezentat în mod corect de o factură finală, deși respectiva factură conține costuri facturate anterior suportate de mai multe entități care contribuie la serviciul final prestat. De exemplu, întreprinderea asociată A care furnizează suport IT de rutină poate subcontracta anumite elemente ale suportului întreprinderii asociate B, care la rândul său subcontractează întreprinderii independente C. Factura care va figura în grupul de costuri al întreprinderii A va fi factura furnizată de întreprinderea B. În acest tip de scenariu, deși este rezonabil să se ceară o factură și să se identifice originea ei, nu ar fi rezonabil să se aștepte o defalcare definitivă a elementelor constitutive ale unei facturi între B și C și mai departe. Acest lucru ține și de faptul că, în mod normal, o factură furnizată de o întreprindere independentă unei alte întreprinderi nu duce (și nu trebuie neapărat să furnizeze) la o defalcare a originii și a elementelor sale constitutive.

VII.4. Costurile acționarului

41. Nici în legislația națională, nici în procedurile administrative și nici în jurisprudență nu există multe definiții sau informații referitoare la activitățile care reprezintă costuri ale acționarului.
42. Ghidul OCDE face referire la anumite activități care constituie activități ale acționarului. În anexa 2 se regăsește o listă non-exhaustivă care conține elementele existente menționate de OCDE și servicii suplimentare pe care FCPT le-a analizat și le-a clasificat drept costuri care sunt clasificate în mod regulat drept costuri ale acționarului. Clasificarea va depinde întotdeauna de faptele și circumstanțele specifice.
43. Există însă un test de referință esențial care poate fi aplicat pentru a determina dacă un anumit cost este de fapt un cost al acționarului.
44. Următorul extras din punctul 7.9 din ghidul OCDE lămurește problema: *„Într-un număr limitat de cazuri, o activitate intra-grup poate fi efectuată în legătură cu membri ai grupului, chiar dacă aceștia nu au nevoie de activitatea respectivă (și nu ar fi dispuși să plătească pentru ea dacă ar fi companii independente). O astfel de activitate ar fi o activitate pe care un membru al grupului (de regulă compania-mamă sau un holding regional al companiei) o realizează numai datorită participațiilor pe care le deține în unul sau mai mulți membri ai grupului, altfel spus în calitatea sa de acționar. Acest tip de activitate nu ar justifica plata costurilor de către companiile beneficiare.”*
45. În cazul în care o activitate nu numai că îndeplinește o funcție a acționarului, dar produce și un beneficiu adițional, este necesară utilizarea raționamentului. Un membru al consiliului de administrație al unei societăți-mamă poate exercita anumite funcții legate de participațiile pe care respectiva societate-mamă le deține în alți membri ai grupului. În mod normal această activitate este clasificată drept cost al acționarului. Odată ce un cost al acționarului a fost identificat ca atare, imputarea respectivului cost, direct sau printr-un grup de costuri, nu este oportună.
46. Este însă posibil ca membrul consiliului de administrație să își exercite respectivele funcții, inițial funcții ale acționarului, de așa manieră încât să se presteze și un serviciu suplimentar și să se obțină un beneficiu suplimentar față de cel obținut datorită participațiilor societății-mamă.
47. În aceste caz se pune întrebarea dacă s-a prestat de fapt un serviciu suplimentar. Pentru a răspunde la această întrebare trebuie luate în considerare următoarele aspecte: dacă de serviciul respectiv beneficiază întregul grup sau doar o anumită filială, cum se repartizează costurile și dacă se aplică prețul de deplină concurență. Răspunsul constă în repartizarea costurilor între societatea-mamă și filiale. Această repartizare se va face în funcție de tipul sectorului, tipul de companie și serviciul prestat, ceea ce duce la concluzia că singura abordare viabilă este abordarea de la caz la caz.

VII.5. Chei de alocare

48. În ghidul OCDE există două comentarii deosebit de pertinente referitoare la cheile de alocare:

„Metodele de facturare indirectă trebuie să țină seama de caracteristicile comerciale ale fiecărui caz în parte (de exemplu cheia de alocare trebuie să aibă sens în circumstanțele respective), să conțină măsuri de protecție împotriva manipulării, să urmeze principiile contabile solide și să poată produce prețuri sau alocări de costuri proporționale cu beneficiile curente sau anticipate în mod rezonabil ale beneficiarului serviciului.” (OCDE 7.23)

„Pentru a respecta principiul deplinei concurențe, metoda de alocare aleasă trebuie să conducă la un rezultat care este în concordanță cu ceea ce ar fi fost dispuse să accepte companii independente comparabile.” (OCDE 7.24)

49. Aplicarea unei chei de alocare evidente pentru prestarea unui singur serviciu nu ar trebui să pună probleme speciale examinatorului, de exemplu un serviciu de salarizare repartizat pe baza numărului de angajați.
50. Prestarea mai multor servicii în cadrul aceleiași contract ar putea necesita utilizarea mai multor chei de alocare diferite. Pentru a hotărî alocarea unei chei se vor utiliza diverse raționamente, în funcție de circumstanțele specifice. Ar fi însă incoerent să se aplice chei diferite de alocare diverșilor beneficiari ai aceleiași serviciu.
51. Important este ca cheile de alocare să poată fi justificate și să fie aplicate în mod coerent (și revizuite în mod regulat). Trebuie găsit echilibrul între precizia cheii și sarcina care ar fi creată dacă se insistă asupra aplicării unei chei complexe care asigură doar o îmbunătățire marginală față de o cheie care se aplică mult mai ușor din punct de vedere operațional.
52. Conform abordării pragmatice enunțate mai sus, oricare ar fi cheia de alocare aleasă, aceasta trebuie să poată fi justificată și aplicată în mod coerent.
53. Deși aplicarea unei chei de alocare date va depinde de faptele și circumstanțele fiecărui caz în parte, cheile următoare sunt utilizate în mod curent:
 - (a) IT: numărul de calculatoare
 - (b) Program informatic de gestionare a întreprinderii (de ex. SAP): număr de licențe
 - (c) Resurse umane: număr de angajați
 - (d) Sănătate și securitate: număr de angajați
 - (e) Formarea managerilor: număr de angajați
 - (f) Fiscalitate, contabilitate etc.: cifră de afaceri sau valoarea bilanțului
 - (g) Servicii de marketing: cifră de afaceri
 - (h) Gestionarea parcului de autovehicule: numărul de autovehicule
54. Trebuie subliniat faptul că se pot utiliza și chei de alocare mai complexe.

55. Este posibil să se fi convenit deja asupra unei chei de alocare care reflectă condițiile de deplină concurență și prețurile care rezultă în urma acestora. Prezentele îndrumări nu urmăresc efectuarea automată a unei revizuirii a dispozițiilor deja existente.

VII.6. „Servicii la cerere” (OCDE 7.16 – 7.17)

56. Un alt domeniu care ar putea necesita o analiză mai aprofundată este tratamentul aranjamentelor cunoscute sub denumirea de „contracte la cerere”, „contracte call-off” sau „contractele stand-by”. În cazul în care intervine o parte terță, o practică uzuală este încheierea de acorduri care să permită utilizarea unui serviciu atunci când acest lucru este necesar. Această situație ridică trei probleme. Trebuie plătit pentru un acces eventual la un serviciu? Dacă serviciul este într-adevăr solicitat, care sunt sumele suplimentare care trebuie plătite, în cazul în care există asemenea sume? Și care sunt consecințele dacă serviciul nu este utilizat într-un anumit an?
57. În primul rând, trebuie să existe infrastructura necesară pentru a oferi serviciul și a respecta angajamentul asumat într-un acord la cerere. În unele cazuri poate fi rezonabil să se facă o plată care să acopere costurile de infrastructură și un adaos. În mod similar, în alte cazuri poate fi rezonabil ca utilizatorul să plătească o anumită sumă pentru accesul potențial la infrastructura respectivă, fără a plăti sume suplimentare în momentul în care serviciul la cerere convenit este activat. Situația este diferită în momentul în care se solicită un anumit serviciu în plus față de serviciul standard la cerere. În astfel de situații este oportună efectuarea unei plăți suplimentare și înregistrarea unui cost direct.
58. Este posibil ca un membru al grupului să nu aibă nevoie de un serviciu la cerere în cursul unui anumit an, ceea ce nu înseamnă în mod automat că acesta nu va cumpăra serviciul în anul următor, și nici că respectivul membru al grupului va avea dreptul la o reducere a tarifului anual deoarece serviciul nu a fost utilizat în anul respectiv. Tariful va depinde mai mult de riscul perceput de prestator și de apetitul pentru risc al beneficiarului de la an la an.

VII.7. Un preț de deplină concurență

59. S-a afirmat deseori că stabilirea prețului de transfer este o artă, nu o știință exactă, ceea ce permite un grad de apreciere a nivelului de probe care sunt necesare pentru evaluarea unui preț de transfer și pentru a stabili că o anumită metodă este o estimare rezonabilă a principiului deplinei concurențe (OCDE 1.12 – 1.13 și 1.68-1.69).

VII.8. Metodologie

60. Este posibil să se fi convenit deja asupra unei alte metodologii decât cele descrise în ghidul OCDE, dar care reflectă condițiile de deplină concurență și prețurile care rezultă în urma acestora (OCDE 1.68). Prezentele îndrumări nu urmăresc înlocuirea respectivei metode.
61. Metoda cea mai indicată de soluționare a problemei ar fi găsirea unui preț necontrolat comparabil corespunzător pentru o anumită prestare de serviciu. De exemplu, serviciul examinat a fost furnizat unor părți terțe independente sau un serviciu similar a fost primit de la o terță parte.

62. În cazul serviciilor intra-grup se întâmplă însă mult mai des să nu poată fi găsite prețuri necontrolate comparabile corespunzătoare. Dacă, în general, toate celelalte metode propuse de OCDE permit verificarea faptului că prestarea unui serviciu respectă principiul deplinei concurențe, în prezentul document se remarcă faptul că metoda bazată pe costuri este metoda cel mai des utilizată (OCDE 7.31).

VII.9. Considerente legate de adaos

63. Având în vedere faptul că serviciile cu valoare adăugată mică tratate în prezentul document, în mod normal, vor prezenta adaosuri mici, este mult mai important să se stabilească o bază corespunzătoare de cost.
64. Odată determinată baza de cost a unui anumit serviciu, urmează determinarea adaosului care va fi aplicat costurilor respective, în cazul în care se aplică un adaos. Ghidul OCDE recunoaște faptul că nu este întotdeauna necesar să se aplice un adaos (OCDE 7.33 și 7.36). Într-adevăr ghidul sugerează că, deși în principiu aplicarea unui adaos poate fi adecvată, rezultatele unei analize cost-beneficii pot fi de asemenea natură încât este posibil ca o administrație fiscală să nu urmărească chestiunea dincolo de alocarea costurilor (OCDE 7.37).
65. În cazul în care este adecvată utilizarea unui adaos, acesta în mod normal va fi mic, experiența arătând că în general adaosurile convenite se încadrează între 3 și 10%, cel mai adesea în jurul valorii de 5%. Acest lucru depinde însă de fapte și circumstanțe, care pot justifica un adaos diferit.
66. Datorită naturii serviciilor la care se referă prezentele îndrumări, este posibil ca o analiză detaliată a celor cinci factori de comparabilitate, inclusiv analiza funcțională, împreună cu un exercițiu de evaluare selectivă conținând o analiză cantitativă și calitativă a eventualelor elemente comparabile în vederea stabilirii unui adaos corespunzător, să necesite alocarea prea multor resurse. Prin urmare, este posibil ca examinatorul să se orienteze spre o căutare de informații mai superficială pentru a evalua adaosul prezentat. Căutarea mai superficială trebuie însă să treacă testul deplinei concurențe. Pentru a ajunge la concluzia sa finală, examinatorul poate utiliza mai mult sau mai puțin următoarea listă non-exhaustivă:
- (a) Motivele și probele pe care s-a bazat prestatorul de servicii când a stabilit adaosul.
 - (b) Experiența și cunoștințele examinatorului cu privire la adaosurile convenite în general pentru tipurile de servicii tratate în aceste îndrumări.
 - (c) Gama mai variată de probe disponibile în urma cercetării statistice.
 - (d) Practicile/experiența publicate, de exemplu, de anumite administrații fiscale.
67. Se întâmplă uneori ca același adaos să fie aplicat unei game de servicii prestate în cadrul unui singur contract. Această propunere e acceptabilă dacă se poate considera că serviciile respective ar genera un adaos similar, estimându-se că variațiile ar fi minime.

VIII. DOCUMENTAȚIA

68. Ghidul OCDE (punctul 5.4) face referire la principiile prudentiale de management care ar trebui să guverneze procesul de evaluare a validității prețurilor de transfer în scopuri fiscale și măsura în care trebuie documentate prețurile de transfer.
69. Acest subiect se regăsește la punctul 2.3.1 din raportul FCPT cu privire la DPTUE în care se reamintește că:
- „Principiul managementului prudential al afacerii, bazat pe principiile economice, implică că tipul de dovezi adecvate pentru o tranzacție de mare valoare poate fi foarte diferit de tipul de dovezi adecvate pentru o tranzacție a cărei valoare generală este semnificativ mai mică.”
70. Este posibil ca documentația, inclusiv acordurile scrise, pentru aplicarea acestor principii serviciilor tratate în prezentele îndrumări să nu fie disponibile. Absența unei documentații scrise nu trebuie însă să fie factorul decisiv pentru refuzarea unei prestări de servicii sau a unui beneficiu, ci mai degrabă un element al schemei generale pe care se bazează decizia (OCDE 7.18).
71. Având în vedere natura cumulativă a acestei abordări (tratarea serviciilor curente, acceptarea anumitor ipoteze de bază, furnizarea unui descriptiv și explicarea grupului de costuri), este logic ca obiectivul de a solicita documente justificative să fi fost deja îndeplinit.
72. Poate fi însă util să se reamintească elementele constitutive ale unei documentații utile și proporționate:
- (a) Un descriptiv, conform precizărilor de mai sus.
 - (b) Acorduri scrise.
 - (c) Un grup de costuri, conform precizărilor de mai sus.
 - (d) Justificarea metodologiei OCDE aplicate.
 - (e) Verificarea prețului de deplină concurență aplicat.
 - (f) Sistemul de facturare și facturile – a se vedea descriptivul.
73. Trebuie precizat faptul că informațiile dintr-o sursă (de ex. un acord scris) pot acoperi informațiile cerute dintr-o altă sursă (de ex. un descriptiv). Utilizarea extensivă a sistemelor informatice oferă posibilitatea de a avea acces la informații detaliate sintetizate, care ar face inutilă furnizarea într-o primă fază a unei documentații complexe.

IX. CONSIDERENTE POST-EVALUARE

74. Se recomandă ca la sfârșitul procedurii descrise mai sus, descriptivul să devină, pentru consultări ulterioare, o notă la dosar și să se prevadă actualizări regulate.

75. Din nevoia de a utiliza în mod cât mai eficient resursele, ignorarea observațiilor formulate cu ocazia examinărilor anterioare ar fi contraproductivă. Este posibil să se convină asupra unei proceduri de notificare a excepțiilor care să prevadă aplicarea statu-quoului, eventual cu o posibilă aliniere corespunzătoare a prețurilor, cu excepția unei notificări contrare adresate administrației fiscale.
76. Administrațiile fiscale trebuie să analizeze dacă un schimb de informații ar fi adecvat, în timp ce companiile multinaționale pot să considere utilă consacarea unei secțiuni speciale a politicii lor DPTUE acestui domeniu.
77. În conformitate cu Codul de conduită DPTUE, statele membre nu ar trebui să impună amenzi legate de documentație contribuabililor care se conformează cu bună-credință, într-un mod rezonabil și într-un interval de timp rezonabil, cerinței de a furniza informațiile descrise mai sus.
78. O examinare poate avea drept rezultat o ajustare. Dacă ajustarea este o consecință a refuzării unui anumit cost, motivele respectivei decizii trebuie precizate cu claritate astfel încât costul să poată fi realocat, iar principiul conform căruia toate costurile sunt alocabile să fie respectat.
79. O ajustare poate constitui totodată baza unei proceduri de acord reciproc în temeiul unui acord privind dubla impunere și/sau al Convenției de arbitraj. În acest caz trebuie atrasă atenția autorităților competente cu privire la faptul că îndrumările au fost aplicate. În absența unor noi elemente, acceptarea ajustării fără efectuarea unei anchete suplimentare poate fi justificată.

X. CONCLUZII

80. FCPT concluzionează că respectarea acestor îndrumări va permite verificarea mai ușoară a principiului deplinei concurențe și recunoașterea aplicării sale în majoritatea cazurilor care intră sub incidența acestor îndrumări.
81. FCPT recunoaște că prezentul raport vizează în principal serviciile cu valoare adăugată mică, fiind însă posibil ca unele dintre ipotezele și elementele de bază să fie aplicabile unor servicii mai complexe cu valoare adăugată mare. .
82. FCPT va monitoriza regulat impactul acestor îndrumări, în special pentru a se asigura că adaosurile menționate rămân relevante.

Anexa 1: Lista serviciilor intra-grup prestate în mod obișnuit care pot să intre sau nu sub incidența prezentului document.

A. Servicii din domeniul tehnologiei informației, de exemplu:

- A.1. elaborarea, dezvoltarea și gestionarea sistemului informatic;
- A.2. studiul, dezvoltarea, instalarea și mentenanța periodică/extraordinară a programelor informatice;
- A.3. studiul, dezvoltarea, instalarea și mentenanța periodică/extraordinară a sistemului hardware;
- A.4. furnizarea și transmiterea de date; și
- A.5. servicii de backup.

B. Servicii din domeniul resurselor umane, de exemplu:

- B.1. activități legate de legislație, contracte, administrație, securitate socială și fiscalitate în relație cu gestionarea ordinară și extraordinară a personalului;
- B.2. selecția și angajarea personalului;
- B.3. asistență în definirea carierei profesionale;
- B.4. asistență în definirea remunerațiilor și a schemelor de beneficii (inclusiv planurile de opțiuni pe acțiuni);
- B.5. definirea procesului de evaluare a personalului;
- B.6. formarea personalului;
- B.7. punerea la dispoziție a personalului pe perioadă limitată;
- B.8. coordonarea partajării temporare sau permanente a personalului și gestionarea concedierilor.

C. Servicii de marketing, de exemplu:

- C.1. analiza, elaborarea și coordonarea activităților de marketing;
- C.2. analiza, elaborarea și coordonarea activităților de promovare;
- C.3. analiza, elaborarea și coordonarea campaniilor publicitare;
- C.4. studii de piață;
- C.5. dezvoltarea și gestionarea site-urilor web;
- C.6. publicarea de reviste distribuite clienților filialei (chiar dacă acestea se referă la întregul grup).

D. Servicii juridice, de exemplu:

- D.1. asistență pentru redactarea și revizuirea contractelor și acordurilor;
- D.2. consultanță juridică permanentă;
- D.3. redactarea și comandarea de opinii juridice și fiscale;
- D.4. asistență pentru îndeplinirea obligațiilor legislative;
- D.5. asistență în procedurile judiciare;
- D.6. gestionarea centralizată a relațiilor cu societățile și cu brokerii de asigurări;
- D.7. consiliere fiscală;
- D.8. studii referitoare la prețurile de transfer; și
- D.9. protecția activelor necorporale.

E. Servicii administrative și de contabilitate, de exemplu:

- E.1. asistență pentru elaborarea bugetului și a planurilor de exploatare, ținerea contabilității obligatorii;
- E.2. asistență pentru elaborarea situațiilor financiare periodice, a bilanțurilor sau a extraselor contabile anuale și extraordinare (diferite de situațiile financiare consolidate);
- E.3. asistență pentru respectarea obligațiilor fiscale, precum elaborarea declarațiilor fiscale, calculul și plata impozitelor etc.; prelucrarea informațiilor;
- E.4. auditarea conturilor filialei și gestionarea procesului de facturare.

F. Servicii tehnice, de exemplu:

- F.1. asistență pentru instalații, mașini, echipamente, procese etc.;
- F.2. planificarea și executarea de activități ordinare și extraordinare de mentenanță în localurile companiei și asupra instalațiilor;
- F.3. planificarea și executarea de activități ordinare și extraordinare de restructurare în localurile companiei și asupra instalațiilor;
- F.4. transferul de know-how tehnic;
- F.5. elaborarea de orientări referitoare la inovarea în materie de produse;
- F.6. planificarea producției în vederea minimizării excesului de capacitate și a onorării eficiente a cererii;
- F.7. asistență pentru planificarea și implementarea cheltuielilor de capital;
- F.8. monitorizarea eficienței; și

F.9. servicii de inginerie.

G. Servicii de control de calitate, de exemplu:

G.1. elaborarea de politici și standarde de calitate pentru producție și prestarea de servicii;

G.2. asistență pentru obținerea certificărilor de calitate (de ex. ISO 9000); și

G.3. elaborarea și implementarea de programe de satisfacere a clientului.

H. Alte servicii:

H.1. servicii de elaborare a strategiei și de dezvoltare a companiei în cazul în care există o legătură cu o filială existentă sau care va fi înființată;

H.2. securitatea companiei;

H.3. cercetare și dezvoltare;

H.4. gestionarea proprietăților imobiliare și a instalațiilor;

H.5. servicii logistice;

H.6. gestionarea inventarelor;

H.7. consiliere cu privire la strategia de transport și distribuție;

H.8. servicii de depozitare;

H.9. servicii de achiziționare și aprovizionare cu materii prime;

H.10. gestionarea reducerii costurilor;

H.11. servicii de ambalare.

Anexa 2: Listă non-exhaustivă și non-prescriptivă de costuri acționarilor (textul în caractere italice preia textul ghidului OCDE)

În urma discuțiilor purtate cu ocazia reuniunii FCPT din martie 2009, s-a ajuns la concluzia că se poate considera, în general, că costurile enumerate în tabelul de mai jos sunt suportate în beneficiul societății-mamă. FCPT a ajuns însă la concluzia că pentru fiecare cost în parte va fi întotdeauna necesar să se pună următoarele întrebări în momentul efectuării analizei: costul este în beneficiul întregului grup sau doar al societății mamă? trebuie el să fie alocat filialelor? sau trebuie să se considere că este în beneficiul unei anumite filiale? Prin urmare, singura abordare posibilă este cea de la caz la caz.

	Descrierea costurilor care trebuie considerate costuri ale acționarului	Observații
a.	<i>Costuri legate de structura juridică a societății-mamă (a se vedea punctul 7.10.a din ghidul OCDE)</i>	În general sunt costuri ale acționarilor, dar a se vedea mai jos.
a.1.	<i>costuri legate de adunările acționarilor societății-mamă, inclusiv costuri de publicitate</i>	Costuri ale acționarilor
a.2.	<i>costuri legate de emisiunea de acțiuni ale societății-mamă</i>	Costuri ale acționarilor
a.3.	costuri ale consiliului de administrație al societății-mamă legate de atribuțiile statutare ale unui administrator în calitatea sa de membru al consiliului de administrație.	Raportul OCDE din anul 1984 admite faptul că membrii consiliului de administrație pot desfășura activități în beneficiul filialelor astfel încât doar o parte a costurilor aferente consiliului de administrație să fie considerate costuri ale acționarului. Așa pot sta lucrurile în cazul în care unul sau mai mulți administratori au calificări și competențe care depășesc funcția de participare în consiliu și includ know-how și capacități pertinente în raport cu activitatea economică a filialelor. <u>Concluziile FCPT:</u> O abordare de la caz la caz este întotdeauna corespunzătoare deoarece un administrator sau membru al consiliului de administrație poate exercita anumite activități (parțial sau în întregime) în beneficiul unora sau al uneia dintre filiale și prin urmare ar putea fi necesară o alocare.
a.4.	costul respectării legislației fiscale de	Costuri ale acționarului

	către societatea-mamă (declarații fiscale, contabilitate etc.)	
b.	<i>costuri legate de obligațiile de raportare ale societății-mamă, inclusiv consolidarea rapoartelor</i> (a se vedea punctul 7.10.b din ghidul OCDE)	Costuri ale acționarului
b.1.	Costuri aferente raportului financiar consolidat al societății-mamă;	Costuri ale acționarului
b.2.	Costuri aferente situațiilor financiare consolidate ale grupului	<p><u>Concluziile FCPT:</u></p> <p>Costuri vizate: toate costurile necesare în scopul consolidării, indiferent de nivelul acesteia.</p> <p>Poate fi vorba despre costuri legate de societatea-mamă sau de filială și se pune întrebarea cine beneficiază de pe urma lor. Poate exista un beneficiu paralel pentru filiale, dar consolidarea rămâne o activitate a grupului în sine. Anumiți membri au explicat că în practică costurile locale ale filialelor nu sunt transmise societății-mamă deoarece identificarea și izolarea acestor costuri ar fi prea costisitoare.</p>
b.3.	Costuri legate de aplicarea și respectarea consolidării fiscale transfrontaliere. Legislația fiscală a anumitor state membre prevede, în cadrul consolidării fiscale transfrontaliere, ca societatea-mamă să adune informații de la filiale și să respecte cerințe formale cum ar fi realizarea de ajustări fiscale ale conturilor filialelor din străinătate pentru a calcula veniturile consolidate în vederea impozitului pe profit. Aceste costuri sunt suportate în beneficiul exclusiv al societății-mamă;	<p>Costuri ale acționarului</p> <p>În mod excepțional filiala poate obține un beneficiu din consolidare, cum ar fi eliminarea reținerilor la sursă care s-ar aplica în țara de origine a societății-mamă plăților efectuate de aceasta.</p>
b.4.	costuri aferente auditării societății-mamă;	Costuri ale acționarului
c.	<i>Costuri aferente strângerii de fonduri pentru achiziționarea participațiilor [societății-mamă]</i> (a se vedea punctul 7.10.c din ghidul OCDE)	Costuri ale acționarului
d.	<i>Costurile activităților de management și</i>	În general trebuie considerate costuri ale

	<i>control (monitorizare) aferente managementului și protejării investițiilor în participații, cu excepția cazului în care o companie independentă ar fi fost dispusă să plătească pentru aceste activități sau să le efectueze singură</i>	acționarului
d.1.	Costurile aferente auditării de către societatea-mamă a conturilor filialei dacă această auditare se desfășoară exclusiv în interesul societății-mamă;	Costuri ale acționarului Dacă auditul se desfășoară însă și în interesul filialei, activitatea este parțial un serviciu intra-grup: așa stau lucrurile când auditul este obligatoriu conform legislației statului în care s-a creat filiala, când raportul de audit se publică odată cu situația financiară a filialei sau pe site-ul web al acesteia sau, la modul general, este utilizat de filială (de ex. este prezentat unei bănci atunci când filiala cere un împrumut sau este utilizat de conducerea filialei).
d.2.	Costurile aferente elaborării și auditării situațiilor financiare ale filialei în conformitate cu principiile contabile ale statului societății-mamă (de ex. GAAP din SUA)	Costuri ale acționarului, cu excepția cazului în care această activitate are un efect pozitiv asupra activității filialei în calitate de entitate independentă și nu în calitate sa de membră a grupului. De exemplu, în cazul în care situațiile financiare elaborate în baza principiilor contabile ale societății-mamă sunt utilizate de societatea-mamă în sine pentru servicii în favoarea filialei, cum ar fi analiza de piață, bugetare etc. ...
d.3.	Costuri legate de tehnologia informației	<u>Concluziile FCPT:</u> Aceste costuri sunt rareori suportate în beneficiul exclusiv al societății-mamă. Prin urmare, este necesară o abordare de la caz la caz.
d.4.	Costurile legate de examinarea generală a performanței societății afiliate dacă acestea nu sunt legate de prestarea de servicii de consultanță pentru filiale.	<u>Concluziile FCPT:</u> Aceste costuri pot fi angajate exclusiv pentru societatea-mamă, caz în care sunt doar costuri ale acționarului, deși în numeroase cazuri această activitate poate îmbunătăți și managementul filialei, caz în care este necesară o alocare.

e.	Costuri aferente reorganizării grupului, achiziționării de noi membri sau desființării unei divizii	<p><u>Concluziile FCPT:</u></p> <p>OCDE discută în momentul de față restructurarea societăților comerciale, concluziile sale putând fi utile.</p> <p>A fost sugerată o abordare de la caz la caz deoarece și entitatea restructurată ar putea avea un beneficiu direct.</p> <p>Observațiile OCDE: OCDE subliniază faptul că formularea de la punctul 7.12 din Ghidul prețurilor de transfer este următoarea: „costuri legate de analiza oportunități reorganizării grupului, a achiziționării de noi membri sau a desființării unei divizii” și, prin urmare, domeniul de aplicare este mai restrâns. Din punctul de vedere al OCDE nu este vorba despre tratarea costurilor de restructurare (deprecierea activelor, concedieri etc.) drept costuri ale acționarului sau servicii, ci mai degrabă despre analiza de la caz la caz care dintre entități ar trebui să suporte aceste costuri, în special în funcție de drepturile și celelalte active ale părților.</p> <p>OCDE abordează în proiectul său de raport privind aspectele legate de prețurile de transfer în cadrul unei restructurări chestiunea (identității) entității din sânul grupului care ar trebui să suporte costurile de restructurare și ajunge la concluzia provizorie că, în funcție de faptele și circumstanțele cazului, această entitate ar putea fi entitatea restructurată, o altă entitate din grup care beneficiază de o delocalizare a activității, societatea-mamă, mai multe entități din grup etc.</p>
f.	Costuri aferente coterii inițiale a societății-mamă pe o bursă de valori și costuri aferente activităților legate de cotarea la o bursă de valori a societății-mamă în anii următori coterii inițiale (de ex. pregătirea documentației cerute de organismul de supraveghere a pieței bursiere).	Costuri ale acționarului

g.	Costurile societății-mamă legate de relația cu investitorii	Costuri ale acționarului
g.1.	costul conferințelor de presă și al altor comunicări cu (i) acționarii societății-mamă; (ii) analiști financiari; (iii) fonduri și (iv) alți deținători de interese ai societății-mamă.	
h.	Examinarea și implementarea structurii de capitalizare a filialelor.	Abordare de la caz la caz
i.	Costuri legate de majorarea capitalului social al filialei	Abordare de la caz la caz
j.	Alte activități considerate activități ale acționarului: Activități legate de adoptarea și executarea, prin intermediul unor norme statutare și al unor reguli de conduită, a „governanței corporative” de către societatea-mamă sau de către grup în întregul său.	Costuri ale acționarului

Apendicele II

RAPORT PRIVIND CAZURILE TRIUNGHIULARE NON-UE

1. PREAMBUL

1. În conformitate cu discuțiile care au avut loc la reuniunile Forumului comun pentru prețurile de transfer (FCPT) din 23 octombrie 2007 și 21 februarie 2008, s-a cerut unui subgrup să studieze chestiunea cazurilor triunghiulare în materie de prețuri de transfer. Subgrupul s-a reunit la Bruxelles la 15 ianuarie 2008, 29 aprilie 2008, 8 iulie 2008 și 23 ianuarie 2009.
2. Prezentul raport se bazează pe lucrările subgrupului prezentate cu ocazia reuniunii plenare din martie 2009.
3. Raportul FCPT oferă anumite sugestii fără caracter obligatoriu privind soluționarea conflictelor în materie de prețuri de transfer pentru cazurile triunghiulare non-UE, definite mai jos, fără a aduce atingere posibilității ca aceste cazuri să fie acoperite parțial sau total de Convenția de arbitraj a UE.
4. Prezentul raport nu urmărește ca activitatea autorităților competente în cazurile triunghiulare non-UE să ofere o securitate mai mare decât în cazurile triunghiulare UE și nici ca definiția cazurilor non-UE să interzică accesul la Convenția de arbitraj doar datorită faptului că este implicat un stat non-UE.

2. DEFINIȚIA CAZURILOR TRIUNGHIULARE (ÎN CONTEXTELUL PROCEDURII DE ACORD RECIPROC)

5. Pentru a orienta mai bine discuțiile FCPT s-a sugerat adoptarea unei definiții a cazurilor triunghiulare care să nu fie nici prea vastă, nici prea limitată. Această definiție adoptată reia definiția inclusă în raportul referitor la cazurile triunghiulare UE.
6. În sensul prezentului document, un caz triunghiular este o situație în care două state participante la o procedură de acord reciproc, care aplică principiul deplinei concurențe, nu pot soluționa pe deplin o problemă de dublă impunere rezultând dintr-un caz de prețuri de transfer, deoarece o întreprindere afiliată (așa cum este definită în Convenția de arbitraj) situată într-un al treilea stat și identificată de ambele autorități competente ale UE (pe baza unor probe fondate pe o analiză de comparabilitate care include o analiză funcțională și alte elemente factuale) a jucat un rol semnificativ în obținerea unui rezultat care nu respectă principiul deplinei concurențe într-o serie de tranzacții relevante sau de relații comerciale/financiare și este recunoscută ca atare de către contribuabilul care a suferit dubla impunere și care a solicitat procedura de acord reciproc.
7. Pot fi distinse două tipuri de cazuri:
 - cazurile în care toate companiile asociate implicate sunt situate în interiorul UE (denumite în continuare „cazuri triunghiulare UE”);

- cazurile în care compania asociată care stă la baza rezultatului neconform cu principiul deplinei concurențe într-o serie de tranzacții relevante sau de relații comerciale/financiare este situată în afara UE (denumite în continuare „cazuri triunghiulare non-UE”).

3. POSIBILE ABORDĂRI ALE CAZURILOR TRIUNGHIULARE NON-UE

3.1. Rețeaua de convenții

3.1.1. Îmbunătățirea și extinderea rețelei de convenții

8. În absența unui acord de evitare a dublei impunerii sau în cazul în care un astfel de acord nu conține prevederi referitoare la acordul reciproc, nu există nicio procedură clară care să faciliteze eliminarea dublei impunerii. Pentru a soluționa această situație, este considerată vitală existența unei rețele extinse de convenții atât cu statele membre UE, cât și cu statele nemembre ale UE care să conțină un articol special dedicat procedurii de acord reciproc.

3.1.2. *Includerea articolului 25 paragraful 5 din Convenția Fiscală Model a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE).*

9. Procedura acordului reciproc conținută în cele mai curente acorduri de evitare a dublei impunerii nu *impune* autorităților competente să ajungă la un acord care să elimine dubla impunere, ci le cere să facă tot *posibilul* pentru a soluționa problema. În cazul în care, după ce au făcut tot posibilul, autoritățile competente nu pot cădea de acord, rezultatul poate fi aplicarea dublei impunerii sau a unei impunerii neconforme cu acordul fiscal. Această situație este o sursă majoră de preocupări atât pentru contribuabili, cât și pentru autoritățile competente. Evoluțiile recente ale lucrărilor OCDE cu privire la articolul 25 paragraful 5 din Convenția Fiscală Model prevăd posibilitatea unui arbitraj obligatoriu.
10. Conform punctului 64 din Observațiile OCDE cu privire la acest articol, articolul 25 paragraful 5 „... reprezintă [prin urmare] o extensie a procedurii de acord reciproc care servește la îmbunătățirea eficienței procedurii respective prin garantarea faptului că, ori de câte ori autoritățile competente nu pot ajunge la un acord cu privire la una sau mai multe chestiuni care împiedică soluționarea unui caz, soluționarea respectivului caz rămâne totuși posibilă prin supunerea chestiunii unii arbitraj ...”.
11. Prin urmare, atât timp cât acordurile de evitare a dublei impunerii conțin o asemenea clauză, eficiența procedurii acordului reciproc va fi întărită.
12. De asemenea, ar fi util dacă statele membre UE ar putea indica dacă în momentul negocierii sau revizuirii convențiilor fiscale vor propune includerea în cadrul acestora a articolului 25 paragraful 5 din Convenția Fiscală Model a OCDE.
13. Au fost discutate și anumite aspecte practice legate de includerea noului articol 25.5. S-a considerat că, atunci când includ articolul 25 paragraful 5 din Convenția Fiscală Model a OCDE în convențiile fiscale bilaterale, autoritățile competente s-ar putea confrunta cu dificultăți legate de implementare în absența unor reguli clare (de ex. modalitățile de înființare a unei comisii consultative, modalitatea de selecționare a

membrilor, modalitățile de partajare a costurilor, limba care va fi utilizată, modalitatea de selecționare a unui punct dintr-o serie etc.). Aceste dificultăți ar putea fi la originea unor proceduri foarte lungi, ajungându-se chiar până la renunțarea la procedura de arbitraj în temeiul articolului 25 paragraful 5. Cu toate acestea, modelul de aplicare („model de acord reciproc privind arbitrajul”), care este inclus în anexă la comentariile actualizate ale OCDE cu privire la articolul 25, poate fi util în acest sens.

3.2. O abordare de la caz la caz a soluționării conflictului

14. Sunt propuse următoarele modalități de soluționare a situației conflictuale, subliniindu-se însă că faptele și circumstanțele fiecărui caz în parte vor permite determinarea soluției celei mai adaptate.

3.2.1. Soluționare anticipată: Acorduri de prețuri în avans (APA)

15. O posibilă abordare ar fi încheierea unui APA referitor la tranzacții pentru a evita neînțelegerile în anii următori. Mai mult, prin încheierea unui APA, autoritățile competente ar putea conveni să aplice rezultatul APA anilor anteriori acoperiți de procedura de acord reciproc în curs, printr-un acord oficial sau informal, ținând seama de posibilitățile prevăzute de legislația națională.
16. În ceea ce privește retroactivitatea, subgrupul a făcut trimitere la punctul 8.3 din orientările pentru acordurile de prețuri în avans în cadrul UE, incluse în anexă la Comunicarea Comisiei către Consiliu, către Parlamentul European și către Comitetul economic și social european privind activitățile Forumului comun al UE pentru prețurile de transfer în domeniul procedurilor de evitare și soluționare a conflictelor și privind orientările pentru acordurile prealabile referitoare la prețuri în cadrul UE [COM (2007) 71 final] din 26 februarie 2007, care precizează:

„8.3. Retroactivitate

58. Retroactivitatea – atunci când este prevăzută în legislația națională – poate fi luată în considerare în soluționarea conflictelor sau eliminarea posibilității apariției unor conflicte legate de perioade anterioare.

Retroactivitatea trebuie să fie o consecință secundară a APA și trebuie utilizată numai atunci când elementele cazului o impun. Pentru ca aceasta să fie utilizată, trebuie să fi existat fapte și împrejurări asemănătoare cu cele din APA în exercițiile anterioare.

Retroactivitatea APA trebuie utilizată numai cu acordul contribuabilului.

Administrația fiscală recurge la măsurile naționale obișnuite dacă, în cadrul procedurii APA, descoperă informații care ar putea afecta impozitarea exercițiilor anterioare. Administrațiile fiscale trebuie însă să anunțe contribuabilul cu privire la intenția lor pentru a-i acorda acestuia posibilitatea de a explica eventualele inconsecvențe evidente, înaintea unei reevaluări a impozitelor privind exercițiile anterioare.”

Pentru mai multe detalii a se vedea punctul 77 din raportul APA.

3.2.2. *Articolul 25 paragraful 3 din Convenția Fiscală Model a OCDE*

17. Atunci când este inclus în convențiile relevante dintre părți, articolul 25 paragraful 3 poate fi interpretat astfel încât să extindă domeniul de aplicare al articolului 25 la soluționarea conflictelor legate de ajustarea prețurilor de transfer în cazurile triunghiulare non-UE și să ofere posibilitatea unei abordări trilaterale pentru eliminarea respectivei duble impuneri. Cu toate acestea, nu toate convențiile de evitare a dublei impuneri utilizează terminologia Convenției Fiscale Model care permite această interpretare.
18. În astfel de cazuri, o soluție ar putea fi încheierea unui protocol (bilateral/multilateral) separat și distinct / a unei convenții (suplimentare). Aprobarea acestui protocol / convenții (suplimentare) ar putea însă necesita acordul camerelor legislative, care poate dura un anumit timp.

3.2.3. *Extinderea Convenției de arbitraj la o țară terță*

19. Ar putea fi util să se examineze de la caz la caz dacă prevederile Convenției de arbitraj pot fi extinse la un stat terț, în baza articolelor 35 și 36 din Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor și în ipoteza acceptării acestor drepturi și obligații de către statul terț. Autoritățile competente ar putea să analizeze oportunitatea utilizării acestui instrument, astfel încât și statul terț să fie implicat în proceduri. Această extindere ar fi obligatorie doar pentru autoritățile competente implicate în cazul respectiv.
20. Articolele 35 și 36 din Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor stipulează:

„Articolul 35: *Tratate prevăzând obligații pentru statele terțe*

O obligație ia naștere pentru un stat terț din dispoziția unui tratat dacă părțile la acest tratat înțeleg să creeze obligația prin intermediul acestei dispoziții și dacă statul terț acceptă în mod expres și în scris această obligație.

Articolul 36: *Tratate prevăzând drepturi pentru statele terțe*

Un drept ia naștere pentru un stat terț dintr-o dispoziție a unui tratat dacă părțile la acest tratat înțeleg, prin aceasta dispoziție, să confere acest drept fie statului terț sau unui grup de state căruia acesta îi aparține, fie tuturor statelor, și dacă statul terț consimte. Consimțământul este presupus în lipsa unei indicații contrare, doar dacă tratatul nu dispune altfel.

Un stat care exercită un drept în temeiul paragrafului 1 este ținut să respecte, în exercitarea acestui drept, condițiile prevăzute de tratat sau stabilite conform dispozițiilor sale.”

3.3. **Considerații procedurale**

3.3.1. *Rolul contribuabilului*

21. FCPT recunoaște rolul-cheie al contribuabilului în cazurile triunghiulare non-UE.

22. Deși procedura acordului reciproc este în esență o procedură între administrațiile fiscale, având în vedere natura specifică a cazurilor triunghiulare, ar putea fi avută în vedere o implicare mai profundă a contribuabililor în această procedură, de exemplu prin comunicarea de informații suplimentare și de clarificări factuale.
23. În acest context, trebuie precizat și faptul că sarcina de a determina relațiile comerciale/financiare care au ca rezultat dubla impunere îi revine în principal contribuabilului. Contribuabilul trebuie să furnizeze o analiză exhaustivă a tuturor faptelor relevante și să prezinte motive susținute de dovezi pe baza cărora statele contractante să inițieze procedura corespunzătoare. Adoptarea conceptelor din Codul de conduită asupra documentării prețurilor de transfer pentru companiile asociate în cadrul Uniunii Europene (DPTUE) s-ar putea dovedi utilă.
24. Contribuabilul trebuie să informeze cât mai rapid autoritățile competente cu privire la faptul că sunt implicate una sau mai multe țări dintr-o țară sau din țări care nu sunt membre ale UE. Fără această informație, soluționarea cazului devine imposibilă din cauza termenelor diferite. Este atât în interesul administrațiilor fiscale, cât și al contribuabilului (contribuabililor) să se adopte o atitudine de cooperare care să permită o soluționare rapidă a cazului. Acest lucru implică un schimb de informații și predarea documentației în timp util de către toate părțile implicate (inclusiv administrațiile fiscale).

3.3.2. *Acțiuni coordonate între autoritățile competente din UE*

25. Într-un caz identificat drept caz triunghiular non-UE, participarea autorităților competente non-UE este crucială în vederea evitării dublei impuneri. Autoritățile competente din UE trebuie să convină asupra modalităților de discutare a cazului și a persoanei cel mai bine plasate pentru a intra în contact cu autoritățile non-UE implicate, în vederea inițierii unei proceduri pentru implementarea eficientă a procedurii acordului reciproc.

3.3.3. *Prelungirea termenului de doi ani*

26. Atunci când este necesar, pentru ca autoritățile competente să dispună de suficient timp pentru a ajunge la o soluție adecvată și acceptabilă, poate fi avută în vedere invocarea articolului 7 paragraful 4, în temeiul căruia termenul-limită de doi ani menționat la articolul 7 paragraful 1 poate fi prelungit prin acord reciproc și cu acordul societăților asociate implicate. În cazul în care se alege această opțiune/soluție, se recomandă ca părțile să convină în avans asupra perioadei de extindere a termenului de doi ani și să nu opteze pentru o prelungire nelimitată a termenului. Drepturile contribuabilului ar fi astfel protejate, iar autoritățile ar avea posibilitatea să găsească o soluție echitabilă, chiar dacă au nevoie de o perioadă de timp mai lungă decât cea prevăzută la articolul 7 din Convenția de arbitraj.

4. CONCLUZIE

27. FCPT este de părere că, în lumina experienței practice dobândite până în prezent, a condus discuțiile cât s-a putut de departe. Este însă posibil ca, dacă situația evoluează, pe măsură ce țările și companiile dobândesc mai multă experiență, chestiunea să figureze din nou în programul de lucru al FCPT.
- 28.