

TPS Expres

Buletin pentru Transfer Pricing în Siguranță
DECEMBRIE 2017



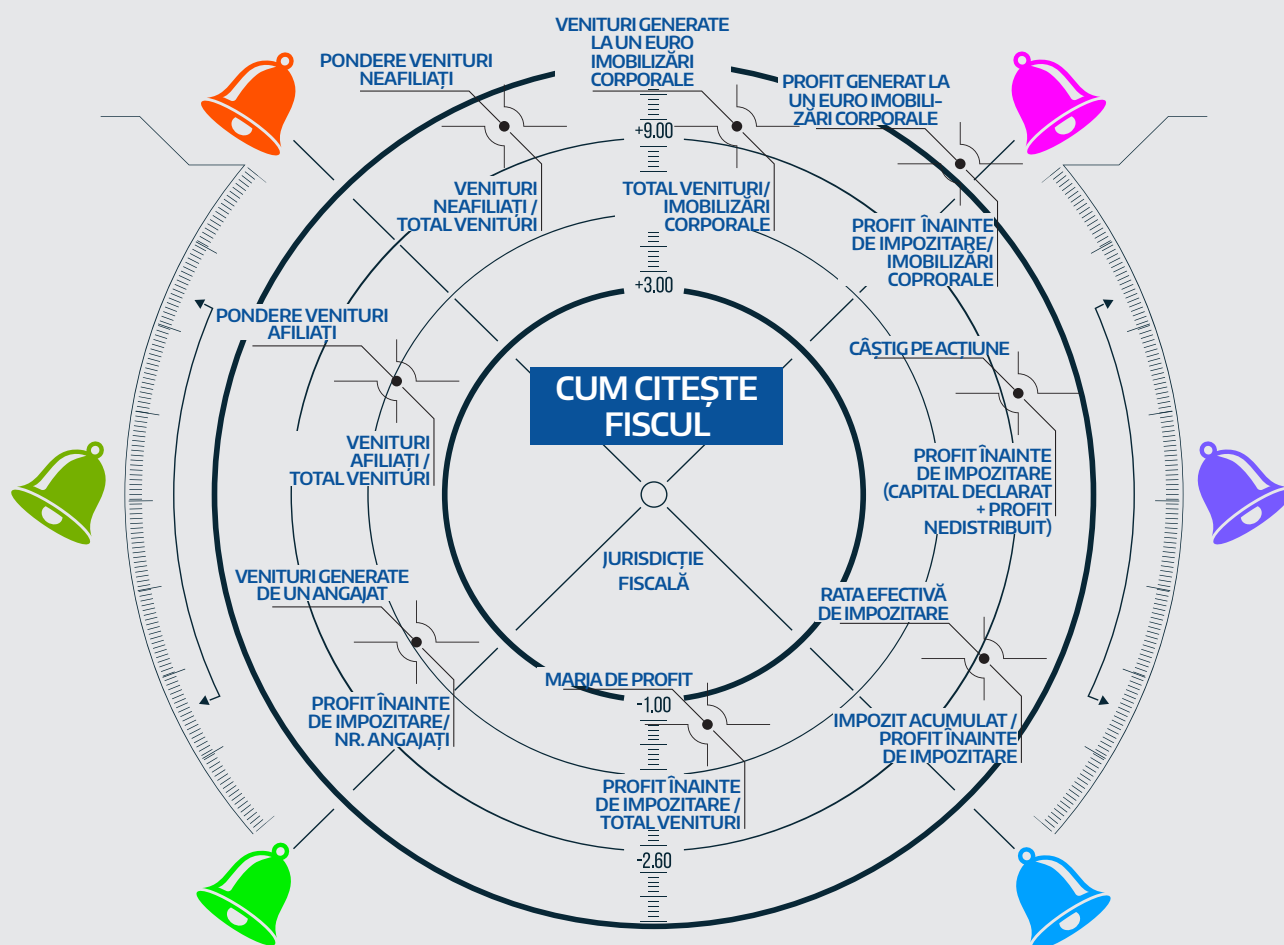
Transfer
Pricing
Services

in alliance with



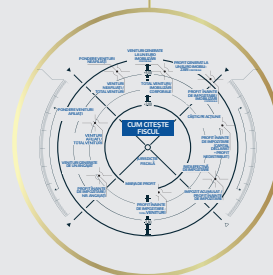
NNDKP

Legal & Tax



Un (ra)DAR de 2018

Pentru protecție și reacție fiscală!



Dragii noștri parteneri,

Sperăm că ați urmat sfatul nostru de acum un an în care **vă îndemnam englezește *keep calm***, dar că nu ați consumat chiar toate dozele de calm pe care le aveți la dispoziție și păstrați rezerve pentru anii următori.

Oricât ați fi tentați ca pe bibliorafturile cu „ANUL 2017” să lipiți toate etichetele pe care le găsiți la îndemână cu adjectivele „IMPREDICȚIBIL”, „IMPREDICȚIBIL”, „INCALCULABIL”, „INCONSISTENT”, ba chiar „ERATIC”, ar fi bine, cum ziceam, să mai și păstrați, că nu se știe.

Să luăm de pildă ERATIC – din latinescul ERRATICUS, adjectivul ajunge în dicționarele noastre în special în relație cu geologia: se spune bloc eratic/stâncă eratică atunci când vorbim de o rocă adusă mai ales de ghețari și așezată în regiuni cu care nu are nimic comun din punct de vedere geologic. Nici din punct de vedere fiscal n-ar fi trebuit să găsim anul acesta atâtea cadouri neașteptate, pentru că nu-și aveau locul, cel puțin în coordonatele actuale ale economiei românești. Iar odată ce a pornit tăvălugul...

Am încercat pe tot parcursul anului să tragem un semnal de alarmă, prin comentarii în presă (contributors.ro, zf.ro, linkedin) sau acțiuni corelate cu asociațiile din care TPS face parte (Camera Consultanților Fiscali, AmCham) asupra acestui teribil proces de încălzire fiscală, care duce la risc de dizlocarea afacerilor.

De la lună la lună, ne doream parcă un radar cum au meteorologii și chit că nu le iese exact prognoza de fiecare dată, măcar pot să spună – stai liniștit, că e verde, sau *keeeeeeep caaaalm că e de portocaliu spre roșu!*

Dar venim spre dumneavoastră acum, la sfârșit de an, nu să vă îngrijorăm și mai tare, ci să vă amintim de anumite nuanțe cărora poate nu le-ați acordat importanța cuvenită. Și să vă reamintim că suntem aici, echipele TPS + NNDKP, ori de câte ori aveți nevoie de soluții corecte și eficiente, pentru ca dumneavoastră să vă puteți bucura de siguranța fiscală atât de necesară!

Vă dorim ca radarul pe 2018 să vă arate doar cod verde și, ca să nu experimentați vorba românească *văd verde în fața ochilor!*, rămâneți la englezescul keep calm!

La mulți ani cu sănătate și împliniri personale și profesionale!

Echipa TPS,

Partenerii dumneavoastră pentru Prețuri de Transfer în Siguranță



Transformă CbCR într-un spațiu de siguranță!

În Monitorul Oficial 894 din 14 noiembrie, a fost publicat **OPANAF 3049/2017** privind Aprobarea modelului și conținutului formularului „Raportul pentru fiecare țară în parte”. După **BUG 42/iunie 2017**, odată cu acest Ordin devine operațional în România mecanismul „Raportare pentru fiecare țară” (mai cunoscut în varianta engleză „Country-by-Country Reporting” - CbCR), rezultat concret al celebrului pachet BEPS lansat de OECD (și preluat la nivel de directivă de UE - **881/2016**).

La prima vedere, tot acest mecanism ar avea puține implicații pentru marea majoritate a companiilor românești care sunt parte a unui grup multinațional, având în vedere că principalele obligații de raportare revin, în general, Societății-mamă finale (Ultimate parent company - UPE) a acelui grup multinațional care are o cifră de afaceri consolidată de minimum 750 de milioane de euro (echivalent la cursul BNR din ianuarie 2015). Or în acest moment nu există UPE înregistrată fiscal în România care să gestioneze un grup cu venituri peste acest prag. Pentru celelalte entități membre ale unui astfel de grup revin doar obligații de notificare către jurisdicția fiscală în care sunt înregistrate, pentru a indica acea unitate raportoare UPE la nivel de grup. Atenție însă – există și situații în care și societatea din România poate deveni entitatea raportoare pentru întregul grup, chiar dacă nu este UPE!

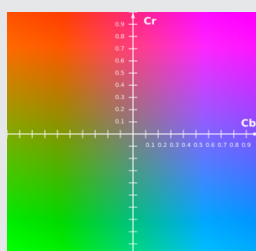
Dar, dincolo de aspectele tehnice, mecanismul CbCR trebuie perceput la adevărata sa semnificație: pentru prima dată, administrațiile fiscale primesc, la un click distanță, o imagine comparativă a gradului de implicare fiscală și economică a unui grup multinațional în fiecare din jurisdicțiile în care operează. La mai puțin de un braț distanță, pot folosi eficient cel mai puternic instrument de analiză, care este comparația (benchmarking). Gândiți-vă la un radar performant care indică

zonele de furtună! Pe baza noilor informații (care, atenție, oferă Fiscului avantajul că sunt asumate la nivelul întregului grup!), se va putea construi rapid și cu mai multă acuratețe profilul de risc al contribuabilului în materie de tranzacții intra-grup/prețuri de transfer.

Este încă o invitație pentru companii ca, în această perioadă de schimbări radicale, să se reîntoarcă la abordarea clasică, rigla și compasul care niciodată nu dau greș în materie de prețuri de transfer – **benchmarking corect** pentru fundamentarea valorii de piață și analiza substanței economice a tranzacțiilor intra-grup, în corelație cu riscurile asumate și funcțiunile îndeplinite la nivelul grupului.

TPS vă propune ca, prin următoarele ”Întrebări și Răspunsuri”, să priviți în ansamblu aspectele pe care le ridică aplicarea CbCR, atât pe termen imediat (decurgând din obligațiile de raportare/notificare), cât și pe termen mediu, prin implicațiile care decurg din interpretarea datelor raportate la nivel de grup.

Notă – Acest material informativ coroborează acte normative (MF, ANAF, UE) precum și ghiduri furnizate de OECD sau administrații fiscale europene (ex. Irlanda). Deși am depus toate eforturile pentru a ne asigura că informația este corectă, vă rugăm să țineți cont că acest material nu este un document legal și nu poate antrena răspunderea autorilor privind măsurile luate pe baza acestor informații.



Fizicienii ar spune că Cb vine de la blue-difference, iar Cr de la red-difference chroma components și definesc spațiul de culori în lumea digitală. Consultanții fiscali văd însă în CbCr un spațiu al culorilor tari în noul context fiscal și politic.

Noul context face posibil ca, dincolo de proiectul BEPS de la OECD, Uniunea Europeană să vină în scurt timp cu CbCR-ul public, în care **analiza pe prețuri de transfer nu o va mai face doar inspectorul fiscal, ci publicul, în general** (în 2017, a intrat în procesul de aprobare finală directiva prin care, după Fisc, și acționarii vă pot întreba de dosarul prețurilor de transfer).

Un răspuns pentru aproape fiecare întrebare privind „Raportarea pentru fiecare țară în parte“

#1 Sunt o societate S înregistrată fiscal în România. Am o obligație legată de Raportarea pentru fiecare țară în parte (CbCR)?

Dacă societatea face parte dintr-un grup de întreprinderi multinaționale care în anul fiscal 2016 a avut o cifră de afaceri consolidată de minimum 750 de milioane de euro* atunci S intră sub incidența regulilor CbCR, cu următoarele obligații:

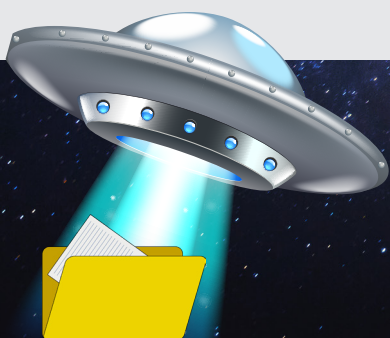
1.1. Dacă S este societatea-mamă finală, sau este societatea mamă-surogat, sau este special desemnată la nivelul UE, sau este una din entitățile aflate în condițiile speciale enumerate la Întrebarea 2, atunci S este considerată entitate raportoare și are obligația completării formularului-tip din Anexa 1 a OPANAF 3049/2017 cu date privind fiecare jurisdicție în care își desfășoară activitatea grupul, pentru anul fiscal supus raportării. Raportul se depune în termen de 12 luni de la ultima zi a anului de raportare. Rețineți că, în cazul anului fiscal 2016 (primul an pentru care se face raportarea), OECD și Directiva 881 arată că 31 decembrie 2017 este termenul depunerii Raportului pe anul 2016. Pentru anul fiscal 2017, data limită de depunere este 31 decembrie 2018. Independent de acest Raport pentru fiecare țară în parte, S are obligația să trimită la ANAF o notificare (Anexa 3 a OPANAF 3049) în care să-și decline calitatea de societate-mamă

* Pentru echivalare, se va folosi de acum înainte cursul valutar din ianuarie 2015. De exemplu, pentru grupurile care raportează în lei, se va aplica aplică cursul BNR de 4,4877 lei/euro)

finală/societate-mamă surogat/entitate constitutivă desemnată și să confirme jurisdicția în care va fi prezentat raportul (în speță, România). Această notificare se depune nu mai târziu de ultima zi a anului fiscal al grupului. Coroborând prevederile OPANAF 3049 cu cele ale Directivei 881, există argumente că termenul poate fi extins până la ultima zi de depunere a declarației fiscale (declarația 101) – 25 martie 2018, pentru anul fiscal 2017. În ceea ce privește anul fiscal 2016, întrucât modelul notificării a fost aprobat ulterior datei de 25 martie 2017 și nu există prevederi speciale privind noul termen, recomandăm depunerea acestei notificări cât mai repede, ideal până la finalul anului 2017, dar în niciun caz mai târziu de 25 martie 2018.

1.2. Dacă S este entitate constitutivă a grupului și nu se află în situațiile de la 1.1, atunci are doar obligația notificării ANAF cu privire la calitatea de entitate constitutivă, cu precizarea numelui și datelor de identificare ale acelei entități raportoare care va depune Raportul în numele grupului, precum și jurisdicția fiscală în care va fi depus raportul. Această notificare se depune, ca mai sus.

Important: Notificarea/raportarea se fac în baza unui cadru de transmitere electronic agreat de OECD – fișier XML, pus la dispoziția contribuabililor români de către ANAF ([formular raportare](#), [formular notificare](#)).



Până pe 25 martie
trebuie să ai
pregătit/actualizat
dosarul prețurilor
de transfer

Asigură-te că ești în
intervalul de piață!



#2

În ce condiții o societate S înregistrată în România se consideră că are obligația să fie entitate raportoare pentru prezentarea către ANAF a Raportului pentru fiecare țară în parte, deși nu este societatea-mamă a grupului?

Această obligație apare când este îndeplinită cel puțin una din următoarele condiții:

- i. Societatea-mamă finală a grupului de întreprinderi multinaționale nu este obligată să prezinte un Raport pentru fiecare țară în parte în jurisdicțiile în care își are rezidența fiscală;
- ii. Jurisdicția în care își are rezidența fiscală societatea-mamă finală nu este parte la un acord privind stabilirea autorității competente în vigoare la care să fie parte România, până la momentul când trebuie depus Raportul
- iii. Între jurisdicția societății-mamă finală și autoritatea competentă din România apar sincope de comunicare ("eșec sistemic"), iar ANAF a informat S în legătură cu aceste probleme.

Dintre acestea, pentru moment (având în vedere că CbCR este la începutul aplicării în toate jurisdicțiile), condiția ii) este cel mai probabil să fie întâlnită în practică – Societatea S este parte a unui grup cu sediul într-o jurisdicție din afara UE care nu are încă un canal de raportare operațional cu România. Puteți verifica existența acestui accord privind stabilirea autorității competente [pe pagina specială a OECD](#). Din datele de până acum, România va operaționaliza în următoarele săptămâni mai multe acorduri

bilaterale cu jurisdicții din afara UE, astfel încât contribuabilul să poată ști în timp util în ce categorie se încadrează.

Odată create premisele acestei obligații de raportare, se disting termene diferite până la care poate fi depus Raportul, în funcție de statutul societății S:

2.1. S este desemnată de grup să fie societatea-mamă surogat care preia obligația de raportare la nivelul întregului grup – caz în care S are aceleași obligații ca o societate-mamă și anume depunerea Raportului în cel mult 12 luni de la încheierea anului fiscal pentru care se face raportarea (primul an fiscal de raportare este 2016).

2.2. Grupul are mai multe entități (printre care și S) care operează în jurisdicții distincte din UE și atunci desemnează S ca fiind unitatea raportoare pentru toate entitățile din UE (S va notifica explicit acest lucru la ANAF). Obligația de raportare decurge ca mai sus.

2.3. În cazul în care grupul nu desemnează o societate-mamă surogat și nicio entitate raportoare la nivel UE, atunci S are automat obligația de a prezenta la ANAF Raportul pentru fiecare țară în parte. Dar în acest caz, primul an pentru care S trebuie facă raportarea este 2017, deci termenul până la care trebuie să depună Raportul este 31 decembrie 2018.

#3

Ce informații trebuie să conțină Raportul pentru fiecare țară?

Sub forma unor tabele conform Anexei 1 a OPANAF 3049, trebuie prezentate informații pentru fiecare jurisdicție în care operează grupul respectiv - suma veniturilor (defalcate în funcție de sursă – obținute în relație cu persoane neafiliate, respectiv afiliate), profitul/pierderile anterioare impozitării veniturilor, impozitul pe venit plătit, impozitul pe venit acumulat, capitalul declarat, profitul nedistribuit, numărul de salariați și imobilizările corporale, altele decât numerarul sau echivalentele de numerar. De asemenea, se vor lista entitățile constitutive rezidente în fiecare jurisdicție fiscală, cu precizarea funcțiilor îndeplinite de fiecare în cadrul grupului. Contribuabilul are posibilitatea ca, separat, să include orice informații sau explicații succinte suplimentare pe care le consideră necesare pentru a facilita înțelegerea informațiilor obligatorii furnizate în Raport. OPANAF 3049 cere includerea aici și a unei scurte descrieri a surselor de date utilizate, iar dacă se modifică sursa de la un exercițiu la altul trebuie precizate motivele modificării și consecințele acesteia. Atenție la acest tabel cu informații suplimentare! (vezi Întrebarea 10).

#4

Ce se întâmplă dacă S - entitate raportoare nu primește (în timp util) de la societatea-mamă informațiile necesare la nivel de grup pentru prezentarea Raportului?

S va prezenta un Raport doar pe baza informațiilor de care dispune (obținute sau dobândite), precizând în Raport că societatea-mamă a refuzat să pună la dispoziție toate informațiile necesare. ANAF va retransmite acest refuz tuturor autorităților competente, dar își rezervă dreptul de a sancționa S pentru că Raportul este incomplet.

#5

Care sunt consecințele nerespectării obligațiilor CbCR?

Nedepunerea de către entitățile raportoare a Raportului pentru fiecare țară în parte se sancționează cu amendă între 70.000 - 100.000 de lei. Dar și depunerea cu întârziere a Raportului sau transmiterea de informații incorecte ori incomplete se sancționează cu amenzi consistente, de la 30.000 lei la 50.000 lei; Pentru nedepunerea în termen a notificării, în lipsa unor precizări oficiale, este de așteptat să se aplice art. 336.(1). b) din Codul de procedură fiscală (referitor la nedeclararea oricăror informații în legătură cu impozitele etc.): amenzi sunt 1.000 - 5.000 de lei, pentru contribuabili mijlocii și mari, respectiv 500 - 1.000 de lei, pentru ceilalți contribuabili.

#6

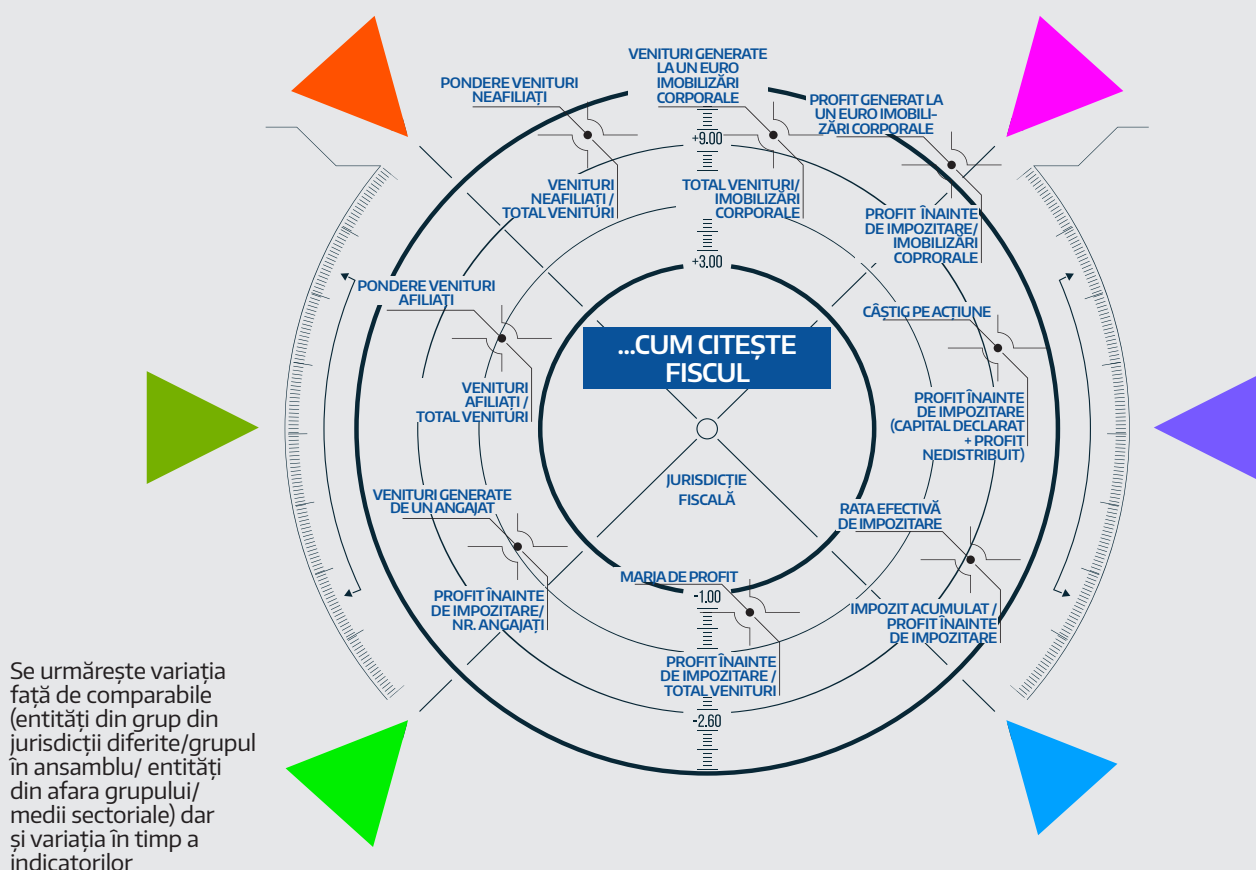
Cum se calculează veniturile care trebuie raportate la grup pentru întocmirea Raportului?

În rubrica "valoarea agregată a veniturilor" din formularul de raportare se includ venituri din vânzări de stocuri și proprietăți, servicii, redevențe, dobânzi, prime și orice alte sume, după sursele de obținere – din tranzacții cu persoane afiliate, respectiv persoane independente. Veniturile exclud plățile primite de la alte entități ale grupului care sunt tratate ca dividende în jurisdicția fiscală a plătitorului.

Tabelul 1: CbCR - Ce cere...

Jurisdicția fiscală	Valoarea agregată a veniturilor			Profituri (pierderi) anterioare impozitării	Impozit plătit (pe baza contabilității de casă)	Impozit acumulat – anul fiscal de raportare	Capitalul social declarat	Profitul nedistribuit	Nr. salariați	Imobilizări corporale, altele decât numerarul sau echivalentele de numerar
	Pers. neafiliată	Persoană afiliată	Total							

Impozit se referă la impozitul pe venit/profit/impozit specific .



#7

ANAF va reconcilia datele din Raport cu cele din declarațiile financiare?

OPANAF 3049 stabilește normele care trebuie respectate de unitatea raportoare, dar aceste norme sunt și un ghid de care poate ține cont și entitatea constitutivă atunci când își transmite datele către societatea-mamă/entitatea raportoare.

În vederea completării formularului, 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 separate ale unei entități, din situațiile financiare

de reglementare sau din conturile de management intern. Nu este necesar ca raportarea veniturilor, a profiturilor și a impozitelor să fie reconciliată, în formular, 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 declarat la secțiunea «Informații suplimentare» din formular. 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.

#8

În cazul în care unitatea raportoare a grupului nu este înregistrată în România, când primește ANAF Raportul pentru fiecare țară în parte?

Schimbul automat de informații între administrațiile fiscale este programat să se realizeze la 15 luni de la încheierea anului fiscal pentru care se face raportarea. De exemplu, pentru anul 2017, schimbul se va face la sfârșitul primului trimestru 2019. În mod excepțional, pentru 2016, primul an de raportare, schimbul de date devine efectiv după 18 luni, deci la 1 iulie 2018.

Tabelul 2: Listare entități constitutive pe fiecare jurisdicție, după principala activitate economică (principalele activități economice)

Jurisdicție	Entitate constitutivă	Cercetare-dezvoltare	Deținere sau gestionare IP	Achiziții sau atribuire contracte achiziții publice	Fabricație sau producție	Vânzări, comercializare sau distribuție	Servicii administrative, de gestiune sau de sprijin	Prestare servicii către persoane neafiliate	Finanțare internă a grupului	Servicii financiare periodice	Asigurări	Deținere acțiuni sau alte instrumente de capital	Inactiv	Altele
A	1													
	2													
	3													

Se urmărește corelarea cu indicatorii din tabelul 1, dar și variația în timp a structurii pe activități. Notă: În OPANAF 3049, acest tabel mai conține rubrica „Jurisdicția fiscală de organizare sau de constituire, dacă este diferită de jurisdicția fiscală de rezidență”

Tabelul 3: Informații suplimentare

Numele grupului de întreprinderi multinaționale
Vă rugăm să includeți orice informații sau explicații succinte suplimentare pe care le considerați necesare sau care ar facilita înțelegerea informațiilor obligatorii furnizate în raportul pentru fiecare țară în parte

Textul este la alegere, dar, cu timpul, administrațiile fiscale europene pot dezvolta algoritmi de analiză pe text (text mining) după cuvinte-cheie, ca indicii potențiale de risc. Va conta și în acest caz variația explicațiilor de la un an la altul.

OPANAF 3049 cere includerea aici și a unei scurte descrieri a surselor de date utilizate, iar dacă se modifică sursa de la un exercițiu la altul trebuie precizate motivele modificării și consecințele acesteia.



#9

Cum folosește ANAF datele primite prin Raportarea pentru fiecare țară în parte?

Directiva europeană 881/2016 și, implicit, OUG 42/2017 arată că "informațiile comunicate de statele membre între ele sunt utilizate în scopul evaluării riscurilor de nivel înalt aferente prețurilor de transfer și a riscurilor aferente erodării bazei impozabile și transferului profiturilor, inclusiv al evaluării riscului de neconformare de către membrii grupului de întreprinderi multinaționale la normele aplicabile în materie de prețuri de transfer și, după caz, în scopul analizelor economice și statistice".[©]

Se mai precizează că "ajustarea prețurilor de transfer de către autoritățile fiscale din statul membru destinatar nu se bazează pe informațiile care fac obiectul schimbului de informații".

Altfel spus, contribuabilul nu trebuie să se aștepte că va primi o ajustare în plic ca urmare a CbCR, dar aceasta nu înseamnă că nu trebuie să se aștepte la un audit pe tema prețurilor de transfer. "Autoritatea competentă din România poate utiliza informațiile primite de la celelalte autorități competente din statele membre, ca bază pentru efectuarea de cercetări suplimentare ale acordurilor prealabile privind prețul de transfer ale grupului de întreprinderi multinaționale sau ale altor aspecte de natură fiscală în cursul unui control fiscal și pot fi făcute ajustări corespunzătoare ale venitului impozabil al entității constitutive."

#10

Ce implicații are CbCR pentru contribuabilul care face parte dintr-un grup?

Contribuabilii trebuie să conștientizeze că supra-transparența devine the new normal (noul normal). Iar despre implicații s-a vorbit de la început cu ... transparență.

În **Manual de analiza riscului fiscal** – septembrie 2017, OECD arată că "Informațiile transmise prin CbCR vor ajuta la îmbunătățirea dialogului dintre administrațiile fiscale și grupurile multinaționale, odată ce inspectorii fiscali sunt în măsură să înțeleagă mai bine cum activitățile din jurisdicția lor se încadrează la nivelul grupului.

Astfel vor fi în măsură să pună întrebările potrivite în legătură cu schimbările apărute în grup la nivel global, pentru a înțelege cum aceste schimbări afectează entitățile locale ale grupului.

Este un aspect cu atât mai important în cazul grupurilor mai puțin dispuse până acum să colaboreze cu administrațiile fiscale și care nu ofereau în mod voluntar informații privind activitățile globale".

CbCR oferă administrațiilor fiscale, la mai puțin de ... un braț distanță, avantajul extraordinar al analizei prin comparații pentru evaluarea riscului în materie de prețuri de transfer.

OECD enumeră cel puțin trei posibilități de a face comparații mult mai eficiente de acum: i) profilul grupului multinațional într-o anumită jurisdicție poate fi comparat cu cel din alte jurisdicții, chiar dintr-o întreagă regiune geografică în care e prezent grupul, dar și cu profilul întregului grup; ii) profilul grupului dintr-o jurisdicție poate fi comparat cu cel al unui

grup tipic din același sector; iii) profilul grupului dintr-o jurisdicție va putea fi comparat cu informațiile CbCR pentru aceeași jurisdicție în perioadele anterioare".

În aceste condiții, am putea să comparăm CbCR cu introducerea tacită a unui sistem de verificare a întocmirii/actualizării dosarului prețurilor de transfer, prin **raportarea** anuală a schimbărilor petrecute în relația entității cu grupul din care face parte (aceasta după ce **actualizarea** dosarului este obligatorie pentru entitățile din marile grupuri – **OPANAF 442/2016**).

Implicațiile fiscale derivă inclusiv din aspecte care, la prima vedere, par neglijabile. Tot OECD arată că, spre exemplu, prin CbCR, autoritățile vor putea fi în măsură să realizeze „analize amănunțite pe text (text mining) în căutarea unor cuvinte sau fraze care ar putea da indicii despre un risc fiscal ridicat sau redus".

Tabelul al treilea din Raport, devine "extrem de important în această analiză" pentru că aici companiile își pot explica liber, în propriile cuvinte, eventualele discrepanțe care apar în raportare.

În acest sens, OECD recomandă autorităților fiscale să ofere contribuabililor traininguri/ghiduri specializate pe tema CbCR, tocmai pentru evitarea așa numitelor evaluări false pozitive.

15 zone cu „intensificări foarte probabile de inspecție“

INDICIU DE RISC POTENȚIAL	CE POATE SĂ ÎNSEMNE	CUM MAI POATE FI EXPLICAT
Amprenta grupului într-o jurisdicție	O amprentă economică redusă (ex. venituri sub un anumit nivel) = potențial redus de a pune probleme semnificative	Pentru o apreciere corectă, o amprentă redusă într-un Raport trebuie coroborată cu alte surse, cum ar fi dosarul prețurilor de transfer la nivel de grup (master file) și la nivel local, care cuprind analize funcționale, descrieri detaliate ale afacerii, strategii
Activitățile grupului într-o jurisdicție sunt limitate la cele care presupun un risc limitat	Activitățile dintr-o jurisdicție fac obiectul unui nivel redus de taxare (de ex., când dividendele și câștigurile obținute de o entitate tip holding beneficiază de o anumită deducere)	Și totuși, aceasta nu înseamnă că entitatea respectivă nu poate fi angajată în activități BEPS (erodarea bazei de impozitare și mutarea abuzivă a provizurilor). Sunt necesare informații suplimentare
Valoare ridicată sau pondere ridicată a veniturilor obținute de la persoane afiliate într-o anumită jurisdicție	Chiar și o mică eroare de prețuri de transfer poate avea un impact fiscal consistent	Aceasta nu înseamnă automat un risc: grupurile pot include entități care tranzacționează exclusiv sau în cea mai mare parte cu persoane afiliate din rațiuni comerciale
Rezultatele dintr-o jurisdicție diferă de cele ale unor comparabile	Posibil BEPS acolo unde sunt diferențe semnificative față de entități din grup din alte jurisdicții/față de grup în ansamblu/față de entități din afara grupului/ față de medii sectoriale	Poate acele comparabilele nu sunt bine alese (ex. diferă mărimea pieței, nivelul de concurență, gradul de penetrare a pieței, costul cu forța de muncă, cu energia etc.). A se investiga suplimentar!
Rezultatele dintr-o jurisdicție nu urmează trendul pieței	Rezultatele pot fi distorsionate de o activitate BEPS	De investigat dacă nu sunt explicații de ordin comercial
Sunt jurisdicții unde profitul este mare, dar activitatea este ne semnificativă	Poate că profitul a fost mutat aici din zonele unde într-adevăr se desfășoară activitatea de bază	Dar pot fi și explicații economice pentru care profitul poate părea relativ mare – ex. un raport mare între profitul înainte de taxe și activele corporale, dacă acestea sunt puternic depreciate. Sau grupul deține intangibile, care nu apar în Raportul CbC
Sunt jurisdicții cu profituri semnificative, dar plătesc impozite mici	Reducerea ratei efective de impozitare e semn de folosire BEPS pentru punerea la adăpost a veniturilor impozabile	De analizat dacă nu sunt și explicații non-BEPS, de tipul unei amortizări fiscale accelerate
Sunt jurisdicții cu activități semnificative, dar au pierderi sau profituri mici	Profiturile atribuibile jurisdicției pot fi mutate în altă jurisdicție cu regim de impozitare mai favorabil	Dar pot fi și explicații economice – ex. număr mare de angajați într-o activitate unde, în mod normal marjele de profit sunt mici (suport IT, call-centre etc.). De verificat tipul de activitate, ponderea tranzacțiilor cu părți independente, baza de cost (ponderea profitului înainte de impozitare în total venituri), gradul de maturitate al afacerii

INDICIU DE RISC POTENȚIAL	CE POATE SĂ ÎNSEMNE	CUM MAI POATE FI EXPLICAT
Grupul are activități mobile (gestionare proprietate intelectuală, achiziții, vânzări, marketing, distribuție, financiar, asigurări) localizate în jurisdicții unde plătește rate mai mici	Poate grupul mută activități pentru a beneficia de un regim fiscal mai favorabil	Dar profitul poate fi corect atribuit jurisdicțiilor cu fiscalitate redusă, atâta timp cât există un nivel de activitate suficient pentru a susține acel profit, iar prețurile de transfer urmează valoarea de piață (arm's length, la un braț distanță)
Au apărut schimbări în structura grupului, inclusiv în ceea ce privește localizarea activelor	Acestea se văd prin analiza de la an la an a datelor din tabelul 2 al Raportului. Semne de întrebare apar când se schimbă jurisdicția care deține proprietatea intelectuală a grupului – posibil o nouă politică de prețuri de transfer pentru folosirea IP; de asemenea un potențial risc apare când sunt frecvente schimbările numărului de entități dintr-o jurisdicție (pot fi constituite special pentru anumite tranzacții) sau când o creștere temporară a numărului de entități într-o jurisdicție este reflectată în creșterea temporară a veniturilor în acea jurisdicție	De analizat dacă nu sunt rațiuni economice în această schimbare
Proprietatea intelectuală este separată de activitățile direct legate de aceasta (cercetare-dezvoltare, producție, vânzări, marketing) în cadrul grupului	Poate fi un vehicul pentru mutarea profiturilor ...	... dar, într-un grup multinațional complex, pot fi și rațiuni non-fiscale pentru care IP este înregistrată pe o singură entitate sau jurisdicție. Atâta timp cât redevențele plătite acestei entități sunt la nivelul pieței, riscul de BEPS este redus – precizează OECD
Entitățile de marketing sunt localizate în afara piețelor importante ale grupului	Aceste entități înregistrează profituri care nu pot fi atribuite jurisdicțiilor în care sunt rezidente	Înainte de a trage concluzii, autoritățile trebuie să verifice dacă grupul nu are rațiuni istorice sau comerciale pentru a proceda astfel
Entitățile de achiziții sunt localizate în afara principalelor unități de producție ale grupului	Ca mai sus, aceste entități pot avea profituri nejustificate	Din nou, trebuie verificat istoricul și modelul de afaceri al grupului
Impozitul plătit este semnificativ mai mic decât impozitul acumulat	Poate indica un comportament pro-BEPS, prin constituirea unor provizioane pentru poziții fiscale incerte care se așteaptă să fie contestate	Pot fi și cauze non-BEPS, precum pierderi fiscale din perioade anterioare sau când există incertitudini legitime privind nivelul impozitului care trebuie plătit într-o anumită jurisdicție și atunci grupul a adoptat o poziție conservatoare
Informațiile din Raportul CbC al grupului nu corespund cu informațiile furnizate anterior de entitatea constituantă	Dacă, spre exemplu, din dosarul de TP reiese că grupul are o activitate semnificativă într-o jurisdicție, iar informația nu se mai regăsește în Raportul CbC al grupului, ambele documente vor ridica semne de întrebare...	...dar o explicație pentru această discrepanță poate sta în faptul că, între timp, s-a schimbat structura grupului. Încă o dată, sunt necesare investigații suplimentare

Notă – acest tabel este realizat pe baza documentului OECD „**Raportarea pentru fiecare țară: Manual pentru evaluarea riscului fiscal**” – septembrie 2017. Am selectat factorii care au relevanță pentru entităților rezidente în România.

Din lista indiciilor de risc prezentată de OECD mai fac parte „existența entităților cu dublă rezidență fiscală”, „entități fără rezidență fiscală”, „existența veniturilor care nu pot fi atribuite niciunei jurisdicții” sau „entități în jurisdicții cu risc de BEPS”.

Din provocările fiscale ale unei companii de tranziție

În completarea tabelului anterior, venim și cu semnele pe care le transmite **Raportul grupului de experți pe tema fiscalității economiei digitale** (raport lansat de Comisia Europeană în 2014 și reactivat în septembrie 2017, pe fondul controverselor legate de impozitarea marilor corporații din domeniul internetului și de care [am vorbit aici](#)).

Tranziția de la mediul economic tradițional (ridicat pe *cărămizi și mortar*) la cel online transformă universul prețurilor de transfer

O parte semnificativă a valorii afacerilor de azi constă în proprietatea intelectuală (IP) fie că vorbim de brevete oficiale sau drepturi de autor (copyright), fie de secrete de fabricație informale ori modele efective de producție sau distribuție, branduri sau mărci comerciale (trademark). În acest context, raportul vine cu recomandarea de împuternicire a autorităților fiscale să ignore transferurile de IP în circumstanțe extreme, acolo unde lipsește substanța economică și principalul scop este crearea de beneficii fiscale. Un semnal că, *mai ales în afacerile cu un grad mare de integrare, proprietatea intelectuală trebuie văzută ca un bun al întregului grup, la care participă toți membrii*.

Se merge pe un nou principiu, în care centrul, compania-mamă, nu își mai poate atribui (exclusiv) riscurile în dezvoltarea grupului și astfel ar trebui remunerată cu profit în consecință. Raportul preia poziția OECD și susține că *trebuie deschise ușile spre acea abordare în care anumite riscuri, prin natura lor, sunt ale grupului ca întreg și nu pot fi asignate unei singure entități din grup. Iată o*

abordare care ar trebui să devină „*regulă cu aplicare generală*”.

Încă o dovadă că raportul trebuie văzut în perspectiva întregului mediu de afaceri modern, pentru că, în sine, nu există o economie digitală undeva ... în nori, diferită de restul economiei.

Cu toții suntem astăzi digitali, într-o formă sau alta. Pentru că nimeni nu mai trăiește exclusiv în lumea cărămizilor și mortarului. Aceasta înseamnă noi provocări fiscale pentru compania de tranziție, pe care am încercat să le sistematizăm grafic mai jos. Vorbim deja de o nouă abordare a Fiscului pentru a afla răspunsul la întrebările clasice – care este valoarea și unde este creată? Pentru că problema de fond în realitatea geo-politico-fiscală (sau, dacă vreți, digital-politico-fiscală) rămâne aceeași – alocarea profitului între jurisdicții!

ALOCARE PROFIT PE BAZĂ DE PREȚURI DE TRANSFER		
INTERVAL DE PIAȚĂ		SUBSTANȚĂ TRANZACȚII
GRAD DEPENDENȚĂ	RISC DE AFACERI	FUNȚIUNI

FILIALĂ TRADIȚIONALĂ

EȘTIAICI!

FILIALĂ DIGITALĂ



Grafică TPS, 2017

Înțelegerea contextului (re)devine cuvântul de ordine pentru companiile care vor să-și păstreze integritatea fiscală, indiferent de mărimea grupului din care fac parte Suntem aici pentru a vă ajuta, pe orice vreme!

**Consultanții dumneavoastră,
TPS + NNDKP**

pentru fiecare dintre dumneavoastră și pentru orice problemă fiscală

Alertă: o cometă va trece amenințător pe lângă planurile de finanțare!

Merem acum mai departe și ajungem la „revoluția fiscală”, învelită în OUG 79/2017! În această nebuloasă, să distingem dară partea care transpune Directiva europeană 1164 (mai cunoscută ca ATAD, de la tax avoidance).

Am vorbit despre avatarurile acesti transpuneri, de la „copy-paste”, la „mai catolici decât Papa”. Cu cifrele din TPSoft.ro pe masă, arătăm că această așa-zisă transpunere nu ține cont de realitatea geo-fiscală din terenul economiei românești, unde găsim o subcapitalizare cronică, unde avem nevoie încurajarea clară a domeniilor generatoare de valoare adăugată, unde sunt sectoare care, în mod obiectiv, au cicluri lungi de amortizare a investiției (de exemplu, real estate) și în primii ani merg pe pierderi, unde găsim piețe cu marje mici de profit... Colegii de la NNDKP **au luat, de asemenea, pozitie** față

de o transpunere pripită, fără nicio justificare să se petreacă cu un an mai devreme decât a stabilit chiar Comisia de la Bruxelles.

Se pare că, în Parlament, se vor mai netezi, cât de cât, colțurile acestei pietre, pentru unii adevărată cometă a cărei coadă le amenință planurile de finanțare. Practic care este schimbarea majoră?

Restricțiile privind deducerea dobânzilor se vor aplica indiferent dacă e vorba de un împrumut de la o parte afiliată sau de la o bancă. Adică poți să te duci să iei un împrumut de la o bancă X cu care să nu ai absolut nicio afiliere, care să-ți aplice criteriile de risc cum scrie la carte ... tot va trebui să aplici restricțiile de deductibilitatea dobânzii, atâta timp cât tu ești afiliat cu un Y oarecare.

Și pe coada ei scria... ce se schimbă în deducerea cheltuielilor cu dobânzile

CUM VA FI 2018	PÂNĂ ACUM
Deducere integrală doar pentru contribuabili independenți	Deducere integrală pentru contribuabili independenți, deducere integrală pentru contribuabilii afiliați care iau împrumut de la instituțiile de credit / financiare nebankare și deducere limitată la 4% pentru împrumuturile în valută și 1.75% pentru împrumuturile în lei pentru contribuabilii care iau împrumut de la partea afiliată, dacă datoriile peste un an nu depășesc de trei ori capitalurile proprii
Restricții pentru orice tip de împrumut în cazul unui contribuabil afiliat (sub un an/ peste un an)	Restricție doar pentru împrumutul peste un an în cazul contribuabilului afiliat, în anumite condiții
Restricțiile nu țin cont de gradul de îndatorare	Restricții se aplică doar dacă gradul de îndatorare este mai mare de 3 (raportul între împrumut pe termen lung și capitaluri proprii)
Deducerea nu se acordă, sub nicio formă, companiilor care înregistrează pierderi (EBITDA negativ)	Deducerea nu este condiționată de pierderi
Restricțiile se aplică indiferent dacă împrumutul este acordat de o parte afiliată sau de o bancă	Restricții se aplică doar în cazul împrumuturilor contactate de la o parte afiliată, în anumite condiții
Restricții - plafon la deducerea costului de îndatorare: 3 milioane de euro sau max. 30% din EBITDA*	Restricții - Plafon la deducerea dobânzii: 4% (împrumuturi în valută), 1,75% - împrumut în lei.

Notă: Inițial, OUG 79/2017 prelua, în mod inexplicabil, pragurile cele mai drastice prevăzute de ATAD, 200.000 de euro sau max. 10% din EBITDA. În varianta aprobată de Senat, **în ședința din 4 decembrie**, s-a revenit la valorile permise de Directivă, respectiv 3 milioane de euro sau 30% din EBITDA. Este de așteptat ca această variantă să fie adoptată și de Camera Deputaților, care e for decizional.

OPTIMISM DE 2018

„Merem acu mai departe, să vorbim de temperatura comeții... și apoi de consistența ei, pentru ca mai apoi, la urmă, s-ajungem, mă rog, la concluziunea aceea, cum că nîcîcînd n-avem să ne temem de sfârșitul lumii, carele nu se poate.”



Despre cometă, prelegere populară

PESIMISM DE 2018

„La noi, la Otopeni, spune, dom'le, tata, că s-a stîrpit toate vacile cînd a venit cometa ailaltă.”

„Ho, ho, Ho
Să fiți voi sănătoși câte comete
fiscale or să mai vină!!!

*până atunci
vă urăm*

*La mulți ani!
Sărbători fericite!*

**Nu uitați, pentru orice
întrebare fiscală,
Suntem aici, la un **click** distanță!**

Strada Borșa Strada Podul Barbu Văcărescu Strada Aurel Vlaicu Strada Gara Herăstrău Strada Barbu Văcărescu Strada Băneasa Călea Floreasca Strada Moeciu

Cimitirul Herăstrău Voința Grupul Școlar „Constantin Brâncuși” Bulev