

Operatiunea Iceberg si problematica preturilor de transfer



Lansarea operatiunii „Iceberg” de catre ANAF la începutul anului, cu scopul declarat de a verifica modul în care societatile se raporteaza la afiliatii lor, aduce în prim plan una dintre temele puțin cunoscute ale practicii fiscale: preturile de transfer.

dupa *Urechile iepurelui*¹ de La Fontaine

Prin aceasta notiune înțelegem sistemul contractual prin care o societate A, supusa unui anumit regim fiscal, dintr-un stat, plateste unei alte societati B, supusa unui alt regim fiscal, mai favorabil, din acelasi stat sau din altul, un bun sau un serviciu, în conditiile în care cele doua societati sunt afiliate (conform definitiei din Codul Fiscal – art. 7).

Într-un astfel de sistem contractual se ridica problema **adecvarii** pretului pe care societatea A îl plateste pentru bunurile sau serviciile achizitionate de la societatea B: este acest pret corect, din punct de vedere economic, sau este exagerat, în mod intentionat, pentru a se majora o cheltuiala deductibila si astfel, pentru a se muta profitul pe care societatea A l-ar fi realizat daca ar fi achizitionat bunul sau serviciul de la alti furnizori, neafiliati.

Specifica fenomenului globalizarii, problematica preturilor de transfer necesita o abordare multidisciplinara, implicând cele mai diverse competente fiscale, contabile, micro si macro-economice, tehnice si legale. Orice operatiune care vizeaza preturile de transfer trebuie sa se raporteze la specialisti din toate aceste domenii pentru ca verificarea deciziilor luate de societati sa fie una corecta economic si legala.

Un rol esential în problematica preturilor de transfer îl au Liniile Directoare ale Organizatiei de Cooperare si Dezvoltare Economica („**Liniile Directoare OCDE**”), o colectie de principii, exceptii si exemple aplicabile în cele mai des întâlnite situatii în care se recurge la preturi de transfer. Acestea sunt periodic revizuite de OCDE, **ultima analiza extrem de detaliata a acestora finalizându-se în 2015** prin redactarea unor **rapoarte** cu privire la modul în care ar trebui sa se analizeze si aplice principiile în cele mai des întâlnite situatii de transfer al profitului si, astfel, de diminuare a bazei impozabile².

Deoarece în multe situatii este dificil sa se identifice o solutie corecta într-o etapa ulterioara, statele au creat instrumente specifice prin care societatile pot solicita un punct de vedere cu privire la acordurile pe care doresc sa le încheie cu afiliatii lor, anterior derularii efective a înțelegerilor cu afiliatii. În România s-a utilizat notiunea de **acord de pret în avans**, fiind însa mai cunoscut termenul din engleza de *tax ruling*³.

În acest mediu în care se întrepatrund perspective globale cu regimuri fiscale locale, a început Operatiunea. S-au selectat specialistii. Sunt 250 alocati pentru 487 de societati⁴. Un specialist are, în medie, aproximativ 2 societati de verificat.

Vom încerca în continuare sa analizam contextul administrativ si legislativ în care ar trebui sa se deruleze aceste verificari, care sunt aspectele pe care societatile (cele 487 vizate) ar trebui sa tina cont de-a lungul acestora, precum si elementele ce ar putea fi îmbunatatite pentru ca operatiunea sa aiba rezultatele asteptate si sa nu ajunga o *vânatoare de coarne*, de tipul celei descrise de personajele lui La Fontaine.

Vom vedea ca operatiunea ICEBERG ar trebui **precedata** de masuri pregatire a inspectorilor, în special, si a sistemului, în general, cu privire la **preturile de transfer** si la modalitatile de analiza si interpretare a acestora.

1. Necesitatea unui sistem institutional complex pentru analiza corecta a preturilor de transfer

Pentru a putea opri externalizarea profitului, un sistem institutional si legislativ dintr-un stat, trebuie sa cunoasca si sa înțeleaga mecanismele ce stau la baza functionarii unor societati multinationale, globale. Un astfel de sistem trebuie sa aiba în vedere cel puțin urmatoarele:

1. În vârful Iceberg-ului:

● O **pregatire** adecvata a **specialistilor** prin raportare la cele mai recente rapoarte ale OCDE cu privire la modalitatea de implementare a Liniilor directoare OCDE precum si la instrumentele tehnice, electronice necesare înțelegerii si aplicarii acestora.

● O **legislatie** coerenta si previzibila, atât din punct de vedere material, cât si din punct de vedere procedural.

2. La baza Iceberg-ului

● Un sistem eficient de **analiza si implementare a acordurilor de pret în avans**, inclusiv prin coordonarea acestora cu alte autoritati,

● Un sistem de **coordonare** al specialistilor cu reprezentantii institutiilor similare din alte state, prin aplicarea diverselor proceduri de arbitrare a dublei impuneri

● Un sistem de **control judiciar** al actelor emise de specialistii ANAF care sa aiba instrumentele necesare înțelegerii si descoperirii erorilor din cadrul actelor fiscale emise, asigurând astfel dreptul contribuabilului la aparare.

1.1. Specialistii. Legislatia. Coordonarea.

Din informatiile transmise de reprezentantii ANAF s-au identificat 250 de specialisti care vor analiza situatia preturilor de transfer pentru cel mult 487. Pâna la selectarea exacta a societatilor fata de care se va demara propriu-zis inspectia fiscala, cei 250 ar trebui:

a. sa revizuiasca pregatirea prin raportare la baza de date a OCDE cu privire la interpretarea Liniilor Directoare OCDE, **dar** si, poate chiar mai important, prin stagii **practice** derulate în societatile care aplica astfel de sisteme sau în cadrul societatilor de consultanta ce ofera asistenta în acest domeniu. Globalizarea implica adoptarea unor decizii economice dificil de perceput fara o viziune de ansamblu asupra activitatii entitatilor din

grup. De altfel, unul din principiile de baza ale aplicarii metodelor de comparare a preturilor este cel al identificarii unor societati care îndeplinesc **functii similare** în cadrul unei pietei (producator, distribuitor etc.)

b. sa se coordoneze cu reprezentantii institutiilor similare din alte state implicate. Exista si la nivelul OCDE un proces de implementare a unor actiuni unitare de comunicare între autoritati, atât anterior aplicarii sistemului contractual de catre parti (la momentul obtinerii, de exemplu, a unui acord de pret în avans), cât si ulterior, la data verificarii acestuia de catre autoritati.

Subliniem faptul ca orice analiza trebuie sa porneasca de la **rolurile** sau **functiile** pe care o societate le îndeplineste în cadrul unui sistem. Notiunea de **functii** sta la baza Liniilor Directoare OCDE de analiza a preturilor de transfer si este cheia unei întregi constructii economice globale.

Pentru a taxa în mod corespunzator o societate trebuie sa observe si sa analizezi ce functii îndeplineste ea în cadrul sistemului de care apartine, pentru a stabili care sunt riscurile pe care si le asuma si, apoi, care este profitul/ pierderea pe care ar trebui sa o suporte ca urmare a asumarii acestora. O societate poate fi **în principal producatoare sau distributoare**, asa cum poate fi **prestatoare de servicii**, fiecare dintre aceste roluri având o multitudine de variatiuni. Daca în situatia unei societati ce activeaza în **industrie** prelucratoare rolurile sunt mai usor de distins si de identificat, în cadrul societatilor din domeniul IT, interdependenta diverselor functii creeaza dificultati oricaror autoritati⁵.

Numai având în spate o pregatire adecvata a specialistilor, atât teoretica, cât si practica, se poate implementa legislatia specifica.

Din perspectiva **legislatiei, operatiunea se poate baza** pe câteva prevederi si trimiteri la Liniile Directoare OCDE **cuprinse în Codul Fiscal**. Însa, pe lângă prevederile generale ale Codului Fiscal, exista o serie de **deficiente** ale Normelor Metodologice si ale reglementarilor cuprinse în **Ordinul 442/2016** care conduc la aplicarea **nelegala** a Liniilor Directoare OCDE. Prevederile actuale nu lasa posibilitatea specialistilor din cadrul ANAF sa adapteze aplicarea Liniilor Directoare OCDE la situatia concreta întâlnita. Printre altele:

● Se elimina aproape automat orice **cheltuieli cu serviciile intra-grup**, prin aplicarea unor norme nationale ce se limiteaza la traduceri ale unor parti ale Liniilor Directoare OCDE, fara a se prelua si explicatiile acestora,

● Se identifica societati comparabile, în vederea aplicarii metodelor si identificarii pretului de piata, fara a se tine cont, în primul rând, **de functiile** acestor societati sau ale societatii comparate,

● Se stabilesc **arii geografice aleatorii pentru identificarea elementelor de comparatie, impuse** de prevederi nationale, care nu tin cont de pietele pe care își dezvoltă activitatea societatile controlate.

Din punct de vedere **procedural**, interventia unei analize a preturilor de transfer conduce la aparitia riscului unei **duble impuneri** deoarece ceea ce s-a transferat în afara tarii a fost, cel mai adesea, considerat venit impozabil în statul în care activa societatea afiliata. Or, din punct de vedere procedural, o dubla impunere se poate evita:

● Fie **anterior**, prin mecanisme eficiente si **mai rapide** de eliberarea a unor acorduri de pret în avans, acorduri la emiterea carora ar putea fi consultate si celelalte autoritati implicate în transfer,

● Fie **ulterior**, prin aplicarea **coordonata** si **previzibila** a procedurilor amiabile de eliminare a dublei impuneri, cunoscute cu denumirea de procedurile **MAP (Mutual Agreement Procedure)**.

Operatiunea Iceberg nu se poate derula fara a se implementa un sistem de **comunicare rapida si de schimb de informatii** relevante cu entitatile din statele implicate care sa permita obtinerea unei solutii într-o procedura **MAP**, într-un termen rezonabil.

În cadrul OCDE România a transmis un raport (publicat la **14.02.2019**) cu privire la masurile pe care România se angajeaza sa le adopte pentru a eficientiza procedurile MAP. Relevant în cadrul acestui raport este statistica procedurilor **initiate si solutionate** în ultima perioada:

• La începutul anului 2016 erau 22 de cazuri pendinte

• În anii 2016 si 2017 au mai fost initiatate 17 cazuri

• Din cele 39 de cazuri, la finalul anului 2017 se solutionasera **numai 4**, existând o perioada medie de solutionare a unui caz de aproximativ **48 de luni !!!**

Fara o procedura MAP care sa asigure contribuabilului un tratament unitar al operatiunii în toate statele implicate, operatiunea Iceberg nu va putea genera solutii de lunga durata, pe care societatile sa se poata baza, obligându-l sa se adreseze instantelor pentru a cauta stabilitate.

1.2. Necesitatea sprijinirii sistemului judiciar

Poate cea mai mare problema a Operatiunii Iceberg este legata de necesitatea unei pregatiri adecvate a institutiilor auxiliare ANAF, institutii chemate sa verifice legalitatea masurilor adoptate în cadrul operatiunii.

O serie de caracteristici ale **rapoartelor de inspectie fiscala** care vizeaza analiza preturilor de transfer fac dificila analiza acestora în cadrul procedurilor sistemului judiciar:

i. **Caracterul extrem de tehnic al analizei** cuprinse în raport necesita solicitarea de catre instante a sprijinului expertilor judiciari si, eventual, în timp, stabilirea unei competente materiale speciale în cadrul sectiilor de contencios administrativ si fiscal.

ii. **Resursele specifice** la care apeleaza specialistii ANAF, cum ar fi bazele de date AMADEUS sau ORBIS, si fara de care rapoartele nu pot fi verificate, **nu** sunt disponibile instantelor si, deseori, nici expertilor judiciari desemnati de acestea. Lipsa analizei materiei prime ce a stat la baza raportului, va genera invariabil, solutii incorecte.

iii. **Prelucrarea unui volum mare de date** în cadrul rapoartelor se concretizeaza în **volum** întregi de materiale analizate de ANAF care sunt dificil transferabile în formate clasice catre contribuabil sau catre instanta. Un dosar al preturilor de transfer poate avea câteva sute de pagini si exista dese situatii în care se analizeaza mai multe astfel de dosare pentru un singur contribuabil de-a lungul unei perioade controlate.

Pentru a face fata unei astfel de operatiuni, sistemului judiciar ar trebui sa i se faciliteze accesul la resursele pe care ANAF le are în cadrul operatiunii prin facilitarea comunicarii pe cale electronica, prin identificarea unor masuri de facilitare a accesului la informatii si, nu în ultimul rând, prin crearea unor competente speciale.

2. Riscurile operatiunii Iceberg. Coordonarea cu regulile de acordare a codului de TVA

Din cele de mai sus reiese ca, pentru ca operatiunea sa scoata la iveala acele entitati care încalca regulile preturilor de transfer, fara a avea victime colaterale, trebuie luate o serie de masuri **pregatitoare**, simpla lansare a operatiunii

nefiind suficienta.

În caz contrar, titlul operatiunii ar putea conduce la o dubla interpretare:

- a. Prima este cea în care Iceberg-ul este profitul ascuns al societăților care este externalizat prin mecanismul întortocheat al preturilor de transfer,
- b. Cea de-a doua este cea în care Iceberg-ul este chiar sistemul instituțiilor statului, care este gata să oprească externalizarea nelegală a profitului.

Precum alți colegi din statele membre UE (actuale și/ sau foste), și organul fiscal din România a pus tunurile pe metodele de externalizare a profitului, demarând o acțiune de identificare a situațiilor în care profitul este mutat, ilegal, spre teritorii care nu au niciun rol, sau un rol foarte mic, în generarea acestuia. Prin urmare, Operațiunea Iceberg ar **trebui să se încadreze** în cea dintâi dintre interpretările de mai sus.

Însa, fara întărirea sistemului administrativ și fara sprijinirea celui judiciar cu elemente care să permită colaborarea actorilor și celeritatea procedurilor, riscăm să observăm cum se sancționează *purtatori de coarne* în situații în care era vorba doar de *urechi* (pastrând analogia cu fabula lui La Fontaine). Într-o astfel de situație, Iceberg-ul va fi reprezentat chiar de autoritățile fiscale ce vor contribui la dezechilibrarea societăților verificate.

Cum ar trebui privită în acest context măsura menită a-i sprijini pe cei care inițiază activități economice și care ar vrea să se dezvolte ca platitori de TVA - operațiunea de acordare cod de TVA într-o zi -? Conform ultimelor reglementări din Ordinul 167/2019 de modificare și completare a Ordinului 2856/2017, **orice persoană**, dacă nu are antecedente fiscale, poate să înființeze oricâte societăți platitoare de TVA dorește pentru ca, apoi, să fie verificat în termen de **15 zile**.

Deși diminuarea birocrației (eliminarea interogatoriilor la care erau supuși antreprenorii pentru a obține codul de TVA și a ramasitelor formularului 088) este un deziderat continuu al oricărui contribuabil, **exista** riscul revenirii la practici imposibile de controlat **ulterior** înregistrării. Cele mai multe situații în care s-a discutat de evaziune în materie de TVA sunt cele în care societăți cu cod valid de TVA preluau TVA pe care nu îl virau către buget. Există riscul ca înregistrarea în scopuri de TVA pe baza unei declarații pe proprie răspundere **să nu** conducă la creșterea colectării prin conformare voluntară.

În acest moment există încă anunțuri ale unor persoane care vând societăți **numai pentru ca sunt platitoare de TVA**, existând riscul de a se crea o practică a creării de entități platitoare de TVA fantomă, care preiau sarcina fiscală a celor care comercializau efectiv bunurile/ serviciile.

Bineînțeles, ANAF va urmări, va cerceta și va sancționa aceste derapaje. Dar dacă ele vor fi atât de numeroase, iar inspectorii fiscali atât de ocupați cu Iceberg-ul, încât analiza nu va mai avea loc?

Prin urmare, din perspectiva noastră cele două măsuri trebuie corelate:

- În zadar se desemnează 250 de inspectorii pentru 487 de societăți, dacă
- Nu există un personal suficient pentru a verifica cele câteva mii sau chiar zeci de mii de societăți care se pot înregistra în scopuri de TVA imediat, și care pot prelua, tot imediat, TVA-ul datorat.

Lipsa coordonării celor două operațiuni **risca** să conducă deci la o situație în care, pastrând analogia cu fabula lui La Fontaine, se apuca **iepurele de coarne**, iar *greierii* vor fi scăpați de sub control.

1. *“Ranit cu coarnele de-o fiara oarecare / Se mâniase leul ne-nchipuit de tare/ Și pentru-a nu mai fi supus/ Atâtor suferinte stârnite de-un supus,/ A hotărât sa scoata din locurile sale/ Pe toate-acele animale/ Ce coarne-aveau în frunte./Fiindca nimeni nu putea pe dânsul sa-l înfrunte./ Capre, berbeci si tauri plecara-n alta parte./ La fel facura-n data si ciutele si cerbii./ Un iepure vazându-si, pe cuvertura ierbii,/ Umbra urechilor, se-nspaimânta de moarte./ El se temea ca nu cumva/ Un nu stiu ce inspector drept coarne sa le ia./ – Vecine greier, zise, adio! plec de-aici,/ Caci chiar de le-as avea mai mici/ Decât le are strutul, mi-ar fi la fel de teama./ – Cum coarne? el întreaba. Ma crezi naiv, se cheama./ Cum o sa spun asa ceva?/ Se vede doar ca sunt urechi sadea./ – Se va sustine, totusi – spuse iar animalul temator –/Ca-s coarne-adevarate, si înca de licorn./ Și-oricât la interogator,/ Oricât neadevarul cerca-voi sa-l rastorn,/ Nu-ncape nici o îndoiala/ Ca spusa mea va trece drept sminteala., – Urechile Iepurelui, de La Fontaine*

2. Rapoartele din 2015, precum si Liniile Directoare, toate însumând câteva **mii** de pagini, sunt disponibile aici :

<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

3. Desi termenul de tax ruling poate viza si o solutie fiscala individuala anticipata care va viza alte aspecte fiscale, nu preturile de transfer.

4. Conform informatiilor furnizate de www.agerpress.ro -

<https://www.agerpres.ro/economic-intern/2019/02/13/virgil-pirvulescu-anaf-despre-operatiunea-iceberg-avem-in-analiza-un-numar-de-487-de-contribuabili-mari-si-mijlocii--257292>

5. Autoritatea de protectie a datelor din Franta a amendat GOOGLE deoarece a considerat, în principal, ca nu se poate considera ca exista un singur centru al activitatii Google în Europa (cel din Irlanda) si ca fiecare entitate Google nationala îndeplineste un rol de operator.