PREŢUL DE TRANSFER. REGULA GENERALĂ ANTI-ABUZ (GAAR). IMPLEMENTAREA LA NIVEL NAŢIONAL ŞI INTERNAŢIONAL

Radu DAVID

CZU: 343.359.2:339.727.2 ciocana@hotmail.com

I. Prețurile de transfer: reguli naţionale de aplicare şi experienţă internaţională

Principiul lungimii brațului a fost introdus în legislația națională prin Legea nr. 356/2022, această noțiune fiind inclusă în Codul fiscal. Totodată, este de menționat că un prim izvor de drept în care se regăsește principiul lungimii brațului sunt convențiile pentru evitarea dublei impuneri şi prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit şi pe capital, încheiate conform modelului stabilit de Organizaţia pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică (în continuare – OCDE), art. (9).

Potrivit noilor reglementări, capitolul 11^2 „Reguli speciale privind determinarea preţurilor de transfer conform principiului lungimii brațului" a fost pus în aplicare începând cu data de 1 ianuarie 2024.

Astfel, aprobarea reglementărilor privind prețurile de transfer este unul dintre pașii importanţi în alinierea legislației naționale la standardele internaționale în vederea combaterii fenomenului de evitare fiscală.

În acest sens, pentru a nu crea confuzii, vom explica diferenţa dintre evaziunea fiscală şi evitarea fiscală, deoarece, în esență, aceste noțiuni sunt foarte diferite.

Evaziunea fiscală este o infracțiune economică în care se implică utilizarea unor metode ilegale pentru a ascunde veniturile sau informațiile de la autoritatea fiscală, pentru a evita declararea impozitelor, taxelor și achitarea ulterioară a acestora.

Evitarea fiscală este utilizarea metodelor legale pentru a reduce venitul impozabil sau transferul acestora sub un regim fiscal favorabil.

Principiul lungimii brațului reprezintă un standard internațional al OCDE, care prevede că, în cazul în care condiţiile în relaţiile comerciale sau financiare dintre persoanele afiliate sunt diferite de cele între persoanele independente, orice venit care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiţii, pentru una dintre persoane poate fi inclus în venitul acelei persoane şi impozitat în mod corespunzător.

Fiind inclusă în legislația națională, noțiunea de preț de transfer reprezintă condițiile, regulile, metodele stabilite sau impuse de formare a prețurilor în relațiile comerciale sau financiare între două persoane afiliate, care diferă de cele care ar fi existat între persoane independente.

Deși Regulile speciale privind determinarea prețurilor de transfer conform principiului lungimii brațului se vor aplica persoanelor juridice rezidente fiscale în Re-

publica Moldova, la determinarea relației de afiliere participă în calitate de subiect și persoanele fizice.

Respectiv, conform art. 226[18] alin. (2) din CF, prevederile privind prețurile de transfer vor fi aplicate atât tranzacțiilor locale (pe teritoriul Republicii Moldova), cât și celor transfrontaliere (internaționale) între persoane afiliate.

La aplicarea Regulilor menţionate, este necesar să se țină cont de două condiţii cumulative:

1) parte a tranzacției să fie o persoană afiliată;

2) tranzacţia să reprezinte o tranzacție controlată.

La stabilirea prețurilor de transfer între persoanele afiliate, vor fi aplicate următoarele metode:

- **Metoda comparării prețurilor**. Se utilizează în tranzacția controlată cu prețurile aplicate în tranzacțiile necontrolate de persoanele independente atunci când sunt vândute bunuri, lucrări și/sau servicii comparabile.
- **Metoda prețului de revânzare**. Se aplică pentru stabilirea prețului aplicat în tranzacțiile controlate prin stabilirea prețului la care este revândut unei persoane independente un bun, serviciu care a fost achiziționat de la o persoană afiliată. Ulterior, prețul de revânzare se diminuează cu marja prețului de revânzare. Această marjă este constituită din cheltuielile/costurile suportate la revânzare și marja brută de profit corespunzătoare. Prețul rămas după scăderea din prețul de revânzare a marjei prețului de revânzare, cu ajustarea, după caz, a altor cheltuieli/costuri aferente achiziționării bunului și/sau serviciului, reprezintă prețul determinat conform principiului lungimii brațului pe tranzacția inițială între persoanele afiliate. Marja prețului de revânzare aplicată de o persoană afiliată pentru bunurile și/sau serviciile achiziționate de la o altă persoană afiliată și vândute unei părți independente este comparabilă cu cea aplicată pentru bunurile și/sau serviciile achiziționate și vândute în cadrul tranzacțiilor necontrolate.
- **Metoda cost plus**. Se aplică pentru stabilirea prețului aplicat în tranzacțiile controlate în care prețul este format din costurile/cheltuielile de producere/creare a bunului și/sau prestarea serviciului cu adăugarea marjei brute de profit. Această metodă are ca punct de plecare costurile/cheltuielile de producere/creare a bunului și/sau prestarea serviciului, suportate de o persoană afiliată, care sunt livrate către o altă persoană afiliată. La aceste costuri/cheltuieli se adaugă o marjă de profit brută, în dependență de funcțiile îndeplinite, riscurile asumate, activele utilizate și condițiile pieței. În cazul aplicării marjei de către persoanele afiliate în tranzacția controlată, aceasta este comparabilă cu marja prețului aplicată de către persoanele independente în tranzacțiile necontrolate.
- **Metoda marjei tranzacționale nete**. Constă în compararea indicatorilor economico-financiari de profitabilitate obținuți de persoana afiliată în tranzacțiile controlate cu indicatorii de profitabilitate obținuți de aceeași persoană afiliată în tranzacțiile cu persoanele independente sau de persoanele independente în tranzacțiile necontrolate.

- **Metoda împărțirii profitului**. Constă în compararea profitului obținut de persoanele afiliate implicate în una sau mai multe tranzacții și împărțit între acestea cu profitul care ar fi fost obținut și împărțit de către persoanele independente. Împărțirea profiturilor trebuie să se realizeze printr-o estimare a veniturilor realizate și a costurilor suportate în urma uneia sau mai multor tranzacții de către fiecare persoană, în dependență de funcțiile îndeplinite, riscurile asumate, activele utilizate și condițiile pieței.

O altă condiție de care urmează să țină cont contribuabilul constă în faptul că tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi efectuate conform principiului lungimii brațului dacă indicatorii economico-financiari de profitabilitate sau marja/rezultatul/prețul tranzacției se încadrează între *cuartila inferioară* și *cuartila superioară* a intervalului de prețuri comparabile.

II. Regula generală antiabuz (GAAR)

Legislația antiabuz reprezintă o regulă care este concepută pentru a preveni și combate tranzacțiile abuzive de evitare fiscală.

În scopul înțelegerii regulii generale antiabuz, urmează a fi menționat alin. (1) al art. 189[1], și anume că, în scopul determinării obligaţiilor fiscale ale contribuabilului, Serviciul Fiscal de Stat nu va lua în considerare sau va recalifica o tranzacţie/acţiune sau o serie de tranzacţii/acţiuni care, având în vedere toate faptele şi circumstanţele relevante, reflectă o altă situaţie sau conţinut economic decât cel pretins de contribuabil, fiind întreprinse cu scopul obţinerii unui avantaj fiscal.

Definirea avantajului fiscal care include în special oricare dintre următoarele circumstanţe:

- Restituirea impozitului, taxei, primei de asigurare obligatorie de asistență medicală, contribuției sociale și/sau altor plăți la bugetul public național;
- Diminuarea, eschivarea sau amânarea de la declarare a impozitului, taxei, primei de asigurare obligatorie de asistență medicală, contribuției sociale și/sau altor plăți la bugetul public național;
- Aplicarea unei cote reduse de impozitare sau scutirea de la impozitare;

Regula generală antiabuz se aplică tranzacțiilor/acțiunilor sau unor serii de tranzacții/acțiuni naționale și/sau internaționale care au ca rezultat obținerea avantajului fiscal și dacă sunt întrunite trei condiții.

- Tranzacția/tranzacțiile au ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal;
- Singurul scop, scopul principal sau unul din scopurile principale ale tranzacției/tranzacțiilor este obținerea avantajului fiscal;

Tranzacția/tranzacțiile înfruntă, abuzează, înfrânge sau contravine scopului de bază al prevederilor legale;

La determinarea scopului economic se analizează următoarele elemente, și anume:

- Caracteristicile obiectului tranzacției;
- Analiza funcțională, inclusiv riscurile asumate;
- Condițiile/acordurile (adiționale) și termenii contractuali ale tranzacției;

- Circumstanțele economice în care au loc tranzacțiile inclusiv tranzacțiile bancare neordinare.

La o analiza funcțională vor fi examinate, dar nu exclusiv, următoarele aspecte:

- Funcțiile îndeplinite de părți în tranzacție/acțiuni/serie de tranzacții controlate și necontrolate;
- Riscurile asumate de părți în tranzacție/acțiuni/serie de tranzacții controlate și necontrolate;
- Repartizarea riscurilor/costurilor/beneficiilor de către părți ;
- Repartizarea responsabilităților de către părți tranzacție/acțiuni/serie de tranzacții controlate și necontrolate;
- Activele utilizate de către părți în tranzacție/acțiuni/serie de tranzacții controlate și necontrolate;
- Activele pot fi bunuri corporale și incorporale;

Un alt aspect ce urmează relatat, este că Regula anti-evitare este aplicabilă doar persoanelor juridice, întreprinzătorilor individuali înregistrați în Republica Moldova și persoanelor juridice străine care au înregistrat sediul permanent în Republica Moldova, or „scopul economic” este caracteristic doar persoanelor care practică activitatea de antreprenoriat.

Prin urmare, dacă având în vedere toate faptele și circumstanțele economice relevante, ale tranzacției/serii de tranzacții reflectă o altă situație sau un alt conținut economic decât cel pretins de contribuabil iar părțile din tranzacție nu au capacitatea financiară de a suporta riscul asumat și resursele necesare pentru acoperirea riscului respectiv, scopul final fiind obținerea unui ***avantaj fiscal***, se va aplica regula generală antiabuz prin reconsiderarea/recalificarea tranzacțiilor/acțiunilor/serie de tranzacții prin ajustarea și/sau estimarea veniturilor și/sau a cheltuielilor doar în scopuri fiscale fără a aduce atingere caracterului civil, contabil, financiar al tranzacției/acțiunilor/serie de tranzacții dintre părți.

Dacă în rezultatul analizei va fi stabilit că scopul principal al tranzacției este altul decât cel pretins de contribuabil, nu se va lua în considerare sau se va recalifica o tranzacție/acțiune sau o serie de tranzacții/acțiuni, iar contribuabilul (persoană juridică) este obligat la plata diferențelor dintre obligațiile fiscale achitate anterior și obligațiile fiscale suplimentare stabilite ca urmare a aplicării regulii generale antiabuz, cu calcularea majorării de întârziere și/sau amenzii potrivit Codul fiscal, acest fapt fiind opozabil și celeilalte părți din tranzacție/acțiuni/serie de tranzacții persoană juridică rezidentă.

Referințe:

1. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris;
2. GHIDUL PREȚURILOR DE TRANSFER AL OCDE © OCDE 2017;
3. Portalul oficial OCDE, Ghidul - Liniile directoare privind prețurile de transfer pentru tranzacțiile financiare: Cadrul Inclusiv privind BEPS: (Base erosion and profit – Erodarea

bazei impozabile și transferul profiturilor), În:https://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-frameworkon-beps-actions-4-8-10.htm;
4. Portalul oficial OCDE, Manual privind evaluarea riscurilor aferente prețurilor de transfer, În:https://publications.europa.eu/resource/cellar/153016d0-ebf3-11e3-8cd4-01aa75ed71a1.0016.04/DOC_1;
5. În:https://www2.deloitte.com/us/en/pages/tax/articles/global-transfer-pricing-country-guide.html;

Recomandat
***Vlad VLAICU**, dr., conf. univ.*